HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

18 iunie 2009 *

În cauza C-566/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 30 noiembrie 2007, primită de Curte la 21 decembrie 2007, în procedura

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

Stadeco BV,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii A. Ó Caoimh, U. Lõhmus, doamna P. Lindh și domnul A. Arabadjiev (raportor), judecători,

* Limba de procedură: olandeza.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 decembrie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Stadeco BV, de A. Fruijtier, advocaat;

— pentru guvernul olandez, de doamna C. Wissels, de domnul M. de Grave și de doamna C. ten Dam, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de domnul S. Spyropoulos, de doamnele S. Trekli și M. Tassopoulou, în calitate de agenți;

— pentru guvernul italian, de domnul R. Adam, în calitate de agent, asistat de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii D. Triantafyllou și W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 martie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110, denumită în continuare „A șasea directivă”), și a principiului neutralității fiscale.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financiën (denumit în continuare „Staatssecretaris”), pe de o parte, și Stadeco BV (denumită în continuare „Stadeco”), pe de altă parte, în legătură cu dreptul unei persoane impozabile privind corectarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) menționată pe factura trimisă beneficiarului serviciilor efectuate.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” [traducere neoficială].

4 Articolul 9 alineatul (2) litera (c) din această directivă prevede că „locul de prestare a serviciilor legate de […] activități culturale, artistice, sportive, științifice, de învățământ, recreative sau de activități similare, inclusiv activitățile organizatorilor de astfel de activități și, dacă este cazul, prestarea de servicii auxiliare […] este locul în care aceste servicii sunt efectiv prestate” [traducere neoficială].

5 Articolul 21 alineatul (1) litera (c) din directivă prevede că, în cadrul sistemului intern, este plătitoare de TVA „orice persoană care menționează [TVA-ul] pe o factură sau pe un alt document care servește drept factură”.

Reglementarea națională

6 Potrivit articolului 1 alineatul 1 litera a) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasing) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329), în versiunea aplicabilă exercițiului fiscal în discuție în acțiunea principală (denumită în continuare „Wet”), „se instituie sub denumirea «taxa pe cifra de afaceri» taxa colectată pentru […] livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în Țările de Jos de un întreprinzător în cadrul activității sale”.

7 Articolul 6 alineatul 2 litera c) punctul 1 din Wet prevede că „locul de prestare a serviciilor legate de […] activități culturale, artistice, sportive, științifice, de învățământ, recreative sau de activități similare […] este locul în care aceste activități sau lucrări sunt efectiv prestate”.

8 Articolul 12 alineatul 1 din Wet prevede că „taxa este colectată de întreprinzătorul care efectuează livrarea sau furnizează serviciul”.

9 Articolul 14 alineatul (1) din Wet prevede că „taxa devenită exigibilă în cursul unui exercițiu trebuie achitată pe baza unei declarații”.

10 Articolul 37 din Wet prevede că „[o]rice persoană care menționează pe factură, indiferent de modalitate, o taxă pe cifra de afaceri pe care nu are obligația să o achite în temeiul unei dispoziții diferite de prezentul articol devine plătitoare a taxei la data la care a transmis factura; aceasta are obligația să achite taxa în conformitate cu articolul 14”.

11 Din decizia de trimitere reiese că la momentul situației de fapt din acțiunea principală și după cum a precizat guvernul olandez, în vederea corectării taxei pe cifra de afaceri, pe baza instrucțiunilor Staatssecretaris, autoritățile fiscale olandeze solicitau emitentului facturii care a menționat în mod greșit o asemenea taxă să rectifice factura fie prin emiterea unei noi facturi, fie prin întocmirea unei note de credit adresate beneficiarului serviciilor efectuate.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

12 Stadeco este o întreprindere cu sediul în Țările de Jos care desfășoară activități de închiriere, de asamblare și de demontare a standurilor în târguri și expoziții.

13 În perioada 1993-1995, Stadeco a efectuat servicii în Germania și în state terțe pentru Economische Voorlichtingsdienst (serviciu de informare economică, denumit în continuare „EVD"), organism de drept public cu sediul în Țările de Jos și aflat sub tutela Ministerului pentru Afaceri Economice. EVD a recurs la serviciile Stadeco exclusiv pentru activități care nu erau supuse taxei pe cifra de afaceri în Țările de Jos și, în calitate de instituție care face parte dintr-un organism de drept public, nu avea drept de deducere a acestei taxe.

14 Facturile pentru serviciile menționate efectuate în afara Țărilor de Jos cuprindeau sume datorate pe baza taxei pe cifra de afaceri care ar fi fost aplicabilă serviciilor identice furnizate în Țările de Jos. EVD a plătit integral aceste facturi, iar Stadeco a achitat în Țările de Jos taxele respective.

15 În 1996, autoritățile fiscale au informat Stadeco că, în privința serviciilor respective furnizate în afara Țărilor de Jos, nu avea obligația să plătească taxa pe cifra de afaceri în Țările de Jos. Prin urmare, Stadeco a solicitat rambursarea tuturor taxelor achitate pe această bază, al căror cuantum se ridica la 230 314 NLG (104 512 euro). Întrucât autoritățile fiscale au condiționat rambursarea solicitată de rectificarea facturilor transmise EVD, Stadeco le-a transmis o copie de pe o notă de credit întocmită în acest scop. În consecință, Stadeco a obținut rambursarea.

16 Cu toate acestea, în cadrul unui control efectuat în 2000, autoritățile fiscale au constatat că Stadeco nici nu întocmise nota de credit pentru EVD, nici nu corectase facturile, nici nu îi rambursase vreo sumă. Astfel, autoritățile fiscale au adresat Stadeco o decizie de rectificare cu privire la toate taxele rambursate.

17 Ca urmare a respingerii contestației formulate împotriva acestei decizii de rectificare, Stadeco a obținut la Gerechtshof te 's-Gravehange (Curtea de Apel din Haga) anularea deciziei menționate. Această instanță s-a pronunțat în sensul că, în speță, corectarea erorilor de facturare nu era esențială întrucât nu ar fi existat vreun risc de pierdere a veniturilor fiscale din cauza împrejurării potrivit căreia calitatea EVD excludea orice drept de deducere a taxei pe cifra de afaceri.

18 Staatssecretaris a introdus la Hoge Raad der Nederlanden recurs împotriva hotărârii Gerechtshof te 's-Gravehange. Acesta a susținut că, întrucât Stadeco nu a respectat condițiile privind corectarea erorilor de facturare, nu are dreptul de menținere a rambursării taxei pe cifra de afaceri.

19 Instanța de trimitere consideră că, în temeiul normelor materiale referitoare la TVA, întrucât locul prestărilor în discuție nu era situat în Țările de Jos, decizia de rectificare putea să se întemeieze numai pe articolul 37 din Wet, care transpune în dreptul olandez articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă.

20 Cu toate acestea, instanța de trimitere își exprimă îndoiala cu privire la nașterea unei datorii fiscale în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă în statul membru în care emitentul unei facturi își are sediul atunci când, în temeiul sistemului comun de TVA, locul prestării aferente acestei facturi este considerat a fi situat în alt stat membru.

21 În măsura în care s-ar regăsi această situație, instanța de trimitere ridică și problema dacă o corectare a datoriei fiscale poate fi condiționată de rectificarea facturii în discuție, în special atunci când beneficiarul serviciilor furnizate nu are drept de deducere a taxelor aferente intrărilor. În această privință, aceasta consideră că nu se poate exclude de la bun început posibilitatea ca statele membre să aibă dreptul de a prevedea asemenea condiții în vederea prevenirii unor îmbogățiri fără justă cauză.

22 În aceste împrejurări, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 21 alineatul (1) *initio* și litera (c) din A șasea directivă […] trebuie interpretat în sensul că nu se datorează TVA în statul membru în care își are reședința sau sediul persoana care emite o factură în care menționează o valoare a TVA-ului pentru o activitate care, în temeiul sistemului comun [de TVA] se consideră că a avut loc în alt stat membru, chiar într-un stat terț?

2) În cazul unui răspuns negativ, statele membre au posibilitatea ca, atunci când o factură precum cea menționată la articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă este trimisă unui destinatar care nu are dreptul să deducă TVA-ul (astfel încât nu există niciun risc de a se pierde venituri fiscale), să supună corectarea TVA-ului greșit facturat și care este, prin urmare, plătibil în temeiul dispoziției menționate condiției ca persoana impozabilă să îi trimită clientului său o factură modificată în care nu se menționează TVA-ul?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

23 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în temeiul acestei dispoziții, nu se datorează TVA în statul membru în care emitentul își are reședința sau sediul în cazul în care acesta a menționat pe o factură TVA-ul aferent unei prestări al cărei loc este considerat a fi situat, în conformitate cu A șasea directivă, în alt stat membru sau într-un stat terț.

24 În această privință, trebuie arătat de la bun început că, în mod contrar celor susținute de Stadeco, împrejurarea că articolul 21 alineatul (1) din A șasea directivă urmărește doar să determine persoanele plătitoare de TVA datorat „în sistem intern", în timp ce, în acțiunea principală, Stadeco nu a furnizat serviciile respective pentru EVD pe teritoriul Țărilor de Jos, nu se opune ca litera (c) a acestei dispoziții să poată fi aplicată situației de fapt din acțiunea principală.

25 Pe de o parte, după cum a arătat avocatul general la punctul 12 din concluzii, rezultă în special din articolul 7 alineatul (1) și din articolul 21 alineatul (2) din A șasea directivă că sintagma „în sistem intern" are în vedere întreg teritoriul Comunității Europene, astfel cum este definit la articolul 3 din A șasea directivă.

26 Pe de altă parte, trebuie subliniat că articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă prevede că este plătitoare a taxei orice persoană care menționează TVA-ul pe o factură sau pe alt document care servește ca factură. În mod specific, aceste persoane sunt plătitoare ale TVA-ului menționat pe o factură în mod independent de orice obligație de plată ca urmare a unei operațiuni supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius, 342/87, Rec., p. 4227, punctul 19, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 53, precum și Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rep., p. I-2425, punctul 23).

27 Prin urmare, în mod contrar situației unei datorii fiscale născute eventual ca urmare a unei operațiuni supuse TVA-ului, locul prestării serviciilor aflate la originea unei facturi nu este relevant în ceea ce privește nașterea datoriei fiscale prevăzute la articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă exclusiv ca urmare a menționării TVA-ului pe factură.

28 Prevăzând că TVA-ul menționat pe factură este datorat în mod independent de orice obligație de plată ca urmare a unei operațiuni supuse TVA-ului, articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă urmărește eliminarea riscului de pierdere a unor venituri

fiscale care poate fi generat de dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel, citată anterior, punctele 57 și 61, Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții, C-78/02-C-80/02, Rec., p. I-13295, punctele 50 și 53, precum și Hotărârea Reemtsma Cigarettenfabriken, citată anterior, punctul 23).

29 Astfel, deși exercitarea acestui drept de deducere este limitat numai la taxele aferente unei operațiuni supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea Genius, citată anterior, punctul 13), riscul de pierdere a unor venituri fiscale nu este, în principiu, eliminat complet câtă vreme destinatarul unei facturi în care se menționează în mod greșit TVA-ul are încă posibilitatea să o utilizeze în vederea unei asemenea exercitări în conformitate cu articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel, citată anterior, punctul 57).

30 Potrivit acestei dispoziții, în cazul în care o persoană impozabilă dispune de o factură conformă cu articolul 22 alineatul (3) din directiva menționată, poate invoca la administrația fiscală dreptul de deducere a TVA-ului. Or, astfel cum au arătat guvernele olandez și german, nu se poate exclude posibilitatea ca împrejurări și relații juridice complexe să se opună constatării, în timp util, de către administrația fiscală că alte considerații împiedică exercitarea dreptului de deducere.

31 Întrucât riscul de pierdere a unor venituri fiscale care ar putea fi generat de exercitarea dreptului la deducere al destinatarului facturii este suportat de statul membru căruia îi corespunde TVA-ul menționat pe factura respectivă, TVA-ul este datorat în acest stat membru în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă.

32 În această privință, trebuie precizat că instanța de trimitere are obligația să verifice, luând în considerare toate împrejurările relevante, cărui stat membru îi este datorat TVA-ul menționat pe factura în discuție. Cu privire la acest aspect, pot fi relevante în

special cota menționată, moneda în care este exprimată suma ce urmează a fi plătită, limba de redactare, conținutul și contextul facturii în cauză, locul de stabilire al emitentului acestei facturi și al beneficiarului serviciilor efectuate, precum și comportamentul acestora.

33 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în temeiul acestei dispoziții, TVA-ul este datorat în statul membru căruia îi corespunde TVA-ul menționat pe factură sau pe alt document care servește ca factură, deși operațiunea în cauză nu era impozabilă în acest stat membru. Instanța de trimitere are obligația să verifice, luând în considerare toate împrejurările relevante, cărui stat membru îi este datorat TVA-ul menționat pe factura în discuție. Cu privire la acest aspect, pot fi relevante în special cota menționată, moneda în care este exprimată suma ce urmează a fi plătită, limba de redactare, conținutul și contextul facturii în cauză, locul de stabilire al emitentului acestei facturi și al beneficiarului serviciilor efectuate, precum și comportamentul acestora.

Cu privire la a doua întrebare

34 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiul neutralității fiscale se opune ca un stat membru să supună corectarea TVA-ului datorat în acest stat membru numai ca urmare a menționării acestuia din eroare pe factura trimisă condiției ca persoana impozabilă să fi trimis beneficiarului serviciilor efectuate o factură rectificată care să nu menționeze TVA-ul respectiv, în cazul în care acesta din urmă nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA-ului, astfel încât nu există riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

35 În această privință, trebuie amintit că A șasea directivă nu prevede în mod expres cazul în care TVA-ul este menționat pe factură din eroare, deși nu este datorat ca urmare a unei operațiuni supuse acestei taxe. Rezultă că atât timp cât această lacună nu va fi acoperită de legiuitorul comunitar, statele membre au obligația să furnizeze o soluție

(Hotărârile citate anterior Schmeink & Cofreth și Strobel, punctele 48 și 49, și Karageorgou și alții, punctul 49).

36 Curtea a statuat că, pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, este de competența statelor membre să prevadă, în ordinea lor juridică internă, posibilitatea de corectare a oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință (Hotărârea Genius, citată anterior, punctul 18).

37 Cu toate acestea, atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, principiul neutralității TVA-ului impune ca taxa facturată fără a fi datorată să poată fi regularizată fără ca o astfel de regularizare să poată fi condiționată de statele membre de buna-credință a emitentului facturii respective (a se vedea Hotărârile citate anterior Schmeink & Cofreth și Strobel, punctul 58, și Karageorgou și alții, punctul 50).

38 Pe de altă parte, această corectare nu poate depinde de puterea discreționară de apreciere a administrației fiscale (Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel, citată anterior, punctul 68).

39 În această privință, trebuie amintit că măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în vederea colectării taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot să fie utilizate în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de

legislația comunitară în materie (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel, citată anterior, punctul 59 și jurisprudența citată).

40 Prin urmare, dacă restituirea TVA-ului devine imposibilă sau excesiv de dificilă în funcție de condițiile în care pot fi exercitate solicitările de restituire a unor taxe, principiile respective pot impune ca statele membre să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite persoanei impozabile căreia i-au fost prestate serviciile să recupereze taxa facturată fără să fie datorată (a se vedea în acest sens și prin analogie Hotărârea Reemtsma Cigarettenfabriken, citată anterior, punctul 41).

41 În acțiunea principală este evident că, în temeiul instrucțiunilor generale emise în acest sens de Staatssecretaris, autoritățile fiscale olandeze au condiționat corectarea TVA-ului achitat de Stadeco de rectificarea din partea sa a facturilor trimise EVD fie prin emiterea unor noi facturi care să nu menționeze TVA-ul, fie prin întocmirea unei note de credit.

42 Întrucât atât o factură rectificată, cât și o notă de credit indică în mod clar beneficiarului serviciilor efectuate că TVA-ul nu este datorat în statul membru în cauză și că, prin urmare, beneficiarul nu dispune în această privință de dreptul de deducere a TVA-ului, trebuie să se considere că o asemenea condiție poate în principiu să asigure eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale. În plus, se impune constatarea că această condiție nu stabilește rambursarea taxei respective în funcție de puterea de apreciere discreționară a administrației fiscale.

43 Pe de altă parte, deși instanța națională are obligația să verifice dacă în acțiunea principală Stadeco a demonstrat că a eliminat complet ea însăși, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, pentru a-i oferi un răspuns util, Curtea poate totuși să îi furnizeze indicațiile pe care le consideră necesare (a se vedea în acest sens în special

Hotărârea din 1 iulie 2008, MOTOE, C-49/07, Rep., p. I-4863, punctul 30, și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora, C-414/07, Rep., p. I-10921, punctul 33).

44 Din decizia de trimitere reiese că Stadeco a transmis autorităților fiscale olandeze copia unei note de credit adresate EVD, deși, în realitate, Stadeco nici nu întocmise o asemenea notă, nici nu corectase facturile în discuție în acțiunea principală.

45 Astfel, este evident că, în acțiunea principală, riscul de pierdere a unor venituri fiscale era eliminat numai ca urmare a dublei împrejurări că, pe de o parte, calitatea de organism public a EVD și, pe de altă parte, faptul că EVD a recurs la serviciile Stadeco exclusiv pentru activități care nu erau supuse taxei pe cifra de afaceri în Țările de Jos excludeau orice drept de deducere a acestei taxe.

46 Cu toate acestea, după cum s-a arătat la punctul 30 din prezenta hotărâre, nu se poate exclude posibilitatea ca împrejurări și relații juridice complexe să se opună constatării, în timp util, de către administrația fiscală că alte considerații împiedică exercitarea dreptului de deducere.

47 În asemenea împrejurări, trebuie să se considere că faptul de a supune corectarea TVA-ului menționat în mod greșit pe o factură condiției rectificării acestei facturi nu depășește în principiu ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul eliminării complete a riscului de pierdere a unor venituri fiscale.

48 Pe de altă parte, în măsura în care din împrejurările acțiunii principale reiese că autoritățile fiscale olandeze par deopotrivă să condiționeze corectarea TVA-ului de restituirea de către emitentul facturii în cauză către beneficiarul serviciilor efectuate a cuantumului taxei plătite fără a fi datorate, trebuie amintit că dreptul comunitar nu se opune ca un sistem juridic național să refuze o rambursare de taxe percepute fără a fi datorate în condiții care ar duce la o îmbogățire fără justă cauză a avânzilor-cauză (Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 41 și jurisprudența citată).

49 Or, existența și măsura îmbogățirii fără justă cauză pe care rambursarea unui impozit perceput fără a fi datorat potrivit dreptului comunitar ar produce-o pentru o persoană impozabilă nu vor putea fi stabilite decât în urma unei analize economice care să ia în considerare toate circumstanțele relevante (a se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 43).

50 În această privință, trebuie arătat că instanța de trimitere are obligația să efectueze o asemenea verificare. În special, în acest context poate fi relevantă situația în care contractele încheiate între Stadeco și EVD prevedeau sume fixe de remunerare pentru serviciile efectuate sau sume de bază majorate, după caz, cu taxele aplicabile. Astfel, în prima situație, nu ar exista o îmbogățire fără justă cauză din partea Stadeco.

51 Având în vedere toate cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că principiul neutralității fiscale nu se opune, în principiu, ca un stat membru să supună corectarea TVA-ului datorat în acest stat membru numai ca urmare a menționării acestuia din eroare pe factura trimisă condiției ca persoana impozabilă să fi trimis beneficiarului serviciilor efectuate o factură rectificată care să nu menționeze TVA-ul

respectiv, dacă această persoană impozabilă nu a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

52 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) Articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991, trebuie interpretat în sensul că, în temeiul acestei dispoziții, taxa pe valoarea adăugată este datorată în statul membru căruia îi corespunde taxa pe valoarea adăugată menționată pe factură sau pe alt document care servește ca factură, deși operațiunea în cauză nu era impozabilă în acest stat membru. Instanța de trimitere are obligația să verifice, luând în considerare toate împrejurările relevante, cărui stat membru îi este datorată taxa pe valoarea adăugată menționată pe factura în discuție. Cu privire la acest aspect, pot fi relevante în special cota menționată, moneda în care este exprimată suma ce urmează a fi plătită, limba de redactare, conținutul și contextul facturii în cauză, locul de stabilire al emitentului acestei facturi și al beneficiarului serviciilor efectuate, precum și comportamentul acestora.

2) Principiul neutralității fiscale nu se opune, în principiu, ca un stat membru să supună corectarea taxei pe valoarea adăugată datorate în acest stat membru numai ca urmare a menționării acesteia din eroare pe factura trimisă condiției ca persoana impozabilă să fi trimis beneficiarului serviciilor efectuate o factură rectificată care să nu menționeze taxa respectivă, dacă această persoană impozabilă nu a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

Semnături