Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

23 de abril de 2015*

«Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Princípio da neutralidade fiscal — Pessoa devedora do IVA — Liquidação indevida do IVA pelo destinatário — Sujeição do prestador de serviços a IVA — Recusa de concessão do reembolso do IVA ao prestador de serviços»

No processo C-111/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Varhoven administrativen sad (Bulgária), por decisão de 24 de fevereiro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 7 de março de 2014, no processo

GST — Sarviz AG Germania

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: S. Rodin, presidente de secção, A. Borg Barthet (relator) e E. Levits, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por G. Arnaudov, na qualidade de agente,

— em representação do Governo búlgaro, por E. Petranova e M. Georgieva, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo grego, por K. Georgiadis e I. Kotsoni, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por S. Petrova e C. Soulay, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

* Língua do processo: búlgaro.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 193.° e 194.° da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro de 2010 (JO L 326, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»), e o princípio da neutralidade fiscal do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a GST - Sarviz AG Germania (a seguir «GST — Sarviz») ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (diretor da Direção «Recursos e Processos em matéria de Fiscalidade e de Segurança Social», para a cidade de Plovdiv, da Administração Central da Agência Nacional das Receitas Públicas, a seguir «Direktor») a propósito da recusa deste último em reembolsar o IVA à GST — Sarviz.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 193.º da Diretiva IVA prevê:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.° a 199.° e 202.°»

4 O artigo 194.º desta diretiva dispõe:

«1. Quando as entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis forem efetuadas por sujeitos passivos que não se encontrem estabelecidos no Estado-Membro em que o IVA é devido, os Estados-Membros podem estabelecer que o devedor do imposto é o destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços.

2. Os Estados-Membros determinam as condições de aplicação do disposto no n.º 1.»

Direito búlgaro

5 O artigo 82.º da Lei do imposto sobre o valor acrescentado (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), na sua versão aplicável ao processo principal (a seguir «ZDDS») determina o devedor do IVA em caso de operações tributáveis

6 O artigo 82.º, n.º 1, da ZDDS prevê:

«O imposto é devido pelo fornecedor/prestador do bem/serviço registado para efeitos de IVA nos termos da presente lei, com exceção dos casos referidos nos n.ºs 4 e 5.»

7 Em conformidade com o referido artigo 82.º, n.º 2, «[s]e o fornecedor/prestador for um sujeito passivo do imposto não estabelecido no território do país, e a entrega dos bens ou a prestação de serviços for efetuada no país em que é tributável, o imposto é devido pelo destinatário no caso:

[...]

3) de prestação de serviços, sempre que o destinatário seja um sujeito passivo nos termos do artigo 3.º, n.ºs 1, 5 e 6.»

8 Em conformidade com o artigo 71.º, n.º 1, ponto 1, da ZDDS, «o sujeito passivo exerce o seu direito à dedução do imposto pago, quando se encontrem preenchidas as seguintes condições: […] disponha de um documento fiscal emitido em conformidade com os requisitos estabelecidos nos artigos 114.º e 115.º, que contenha a indicação do imposto numa rubrica específica para as entregas de bens ou as prestações de serviços de que seja o destinatário […]»

9 O artigo 102.º, n.º 1, da ZDDS dispõe:

«Quando a Administração Fiscal verifique que uma pessoa não cumpriu no prazo estabelecido a sua obrigação de apresentar um pedido de registo, regista-a mediante aviso de registo, desde que estejam reunidas as condições para o registo.»

10 O artigo 129.º, n.ºs 1, 5 e 7, do Código dos Processos Tributário e da Segurança Social (danachno osiguritelen protsesualen kodeks) dispõe:

«1. A compensação ou o reembolso podem ser efetuados oficiosamente pela Administração Fiscal ou mediante pedido escrito do interessado. O pedido de compensação ou de reembolso é apreciado se tiver sido apresentado antes de decorridos cinco anos contados a partir de 1 de janeiro do ano seguinte àquele em que se verificaram as circunstâncias que determinaram o reembolso, salvo disposição legal em contrário.

[...]

5. A Administração Fiscal deve compensar ou reembolsar nos termos do n.º 2, ponto 2, no prazo de 30 dias a contar da data da decisão judicial transitada em julgado ou da decisão administrativa definitiva e executória, a totalidade dos montantes apurados nestas decisões, incluindo os juros vencidos nos termos do n.º 6, sempre que a referida decisão reconheça o direito de o sujeito passivo receber: 1) montantes indevidamente pagos, cobrados ou arrecadados relativos a impostos, contribuições obrigatórias para a segurança social, taxas, coimas ou sanções pecuniárias, fixados, recebidos ou aplicadas pela Administração Fiscal, incluindo os montantes pagos na sequência de injunção ou aviso escrito; 2) montantes cujo reembolso foi ilegalmente recusado; 3) montantes e indemnizações que lhe foram atribuídos e despesas incorridas.

[...]

7. O aviso de compensação ou de reembolso é suscetível de recurso segundo as modalidades de recurso do aviso de liquidação adicional.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 Entre 15 de fevereiro e 29 de dezembro de 2010, a GST — Sarviz, com sede na Alemanha, prestou serviços técnicos e de consultoria à GST Skafolfing Bulgaria EOOD (a seguir «GST Skafolding»), com sede na Bulgária. Por ter considerado que a GST — Sarviz não dispunha, quando da prestação desses serviços no período controvertido, de um estabelecimento estável no território búlgaro, a GST

Skafolding pagou o IVA relativo aos referidos serviços, nos termos do procedimento de reversão do sujeito passivo previsto no artigo 82.º, n.º 2, da ZDDS. A este respeito, nos termos do artigo 117.º, n.º 1, da ZDDS, a GST Skafolding emitiu notas fiscais relativamente às faturas emitidas pela GST — Sarviz, as quais foram inscritas no registo de vendas.

12 Por decisão de liquidação adicional de 12 de março de 2012, a Administração Fiscal búlgara declarou que a GST — Sarviz dispunha, no período em que prestou serviços à GST Skafolding, de um estabelecimento estável, na aceção do n.º 1, ponto 10, das Disposições Adicionais à ZDDS, e que a GST — Sarviz estava sujeita ao IVA relativamente a esses serviços. Concluiu que esta sociedade estava obrigada a apresentar um pedido de registo para efeitos de IVA, o mais tardar, até 15 de fevereiro de 2010. Consequentemente, esta Administração considerou que a referida sociedade estava sujeita ao IVA relativo aos serviços prestados entre 15 de fevereiro e 29 de dezembro de 2010, cujo montante ascendia a 224 914,89 levs búlgaros (BGN), acrescido de juros de mora.

13 A GST — Sarviz pagou a quantia reclamada pela Administração Fiscal em 2 de março de 2012 e, em 5 de setembro de 2012, apresentou um pedido de compensação ou reembolso do imposto pago, com base no artigo 129.º, n.º 1, do Código dos Processos Tributário e da Segurança Social.

14 No seu aviso de compensação ou de reembolso, de 1 de outubro de 2012, a Administração Fiscal recusou o reembolso com o fundamento de que as condições legais do reembolso de IVA não estavam preenchidas no caso em apreço. Segundo a Administração Fiscal, a decisão de liquidação adicional era um ato administrativo válido e, na falta de decisão judicial executória ou de decisão administrativa aplicável na aceção do artigo 129.º, n.º 5, no Código dos Processos Tributário e da Segurança Social, o imposto pago não podia ser considerado indevido ou ser restituído.

15 A GST — Sarviz interpôs recurso para o Direktor. Por decisão de 21 de dezembro de 2012, o Direktor indeferiu este recurso, tendo considerado que o ato contestado era lícito pelos motivos com base nos quais tinha sido adotado. Esta decisão foi objeto de recurso no Administrativen sad Plovdiv (Tribunal Administrativo de Plovdiv). Este recurso também foi julgado improcedente pelos mesmos motivos que os invocados pela Administração Fiscal. A GST — Sarviz interpôs recurso de cassação no Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo).

16 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha que a Administração Fiscal recusou à GST Skafolding o direito à dedução do imposto relativamente ao IVA que tinha pago, com o fundamento de que esta não dispunha do correspondente documento fiscal exigido pelo artigo 71.º, n.º 1, ponto 1, da ZDDS. Com efeito, segundo a legislação búlgara, a existência de uma decisão de liquidação adicional, como a que está em causa adotada em 12 de março de 2012, torna impossível a regularização dos documentos fiscais. A GST Skafolding ficou assim desprovida de um documento fiscal válido suscetível de lhe conferir o direito à dedução do imposto pago.

17 O órgão jurisdicional de reenvio salienta também que o facto de o IVA ter sido cobrado duas vezes, uma vez ao prestador e outra ao destinatário, e de ter sido recusado o reembolso ao prestador e a dedução do imposto ao destinatário, é contrário ao princípio da neutralidade do IVA. Segundo esse órgão jurisdicional, a recusa de reembolso tem por efeito transferir o encargo fiscal para o prestador.

18 Embora sublinhe que os artigos 193.° e 194.° da Diretiva IVA não foram objeto de uma interpretação suscetível de ser útil aos factos do presente caso, o órgão jurisdicional de reenvio faz referência ao acórdão ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), segundo o qual, na falta de regras processuais no ordenamento jurídico nacional, o direito de o prestador e o destinatário de uma operação serem tratados de forma idêntica no que diz respeito ao caráter tributável dessa prestação e ao IVA devido sobre a mesma ficaria, na prática, desprovido de qualquer efeito útil. Quanto ao princípio da neutralidade fiscal, invoca a interpretação do Tribunal de Justiça no acórdão Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 Foi nestas circunstâncias que o Varhoven administrativen sad decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) Deve o artigo 193.º da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido em que o IVA é devido exclusivamente pelo sujeito passivo que efetua entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis ou pela pessoa que adquire os bens ou as prestações de serviços, sempre que a entrega de bens ou prestações de serviços tributáveis é efetuada por um sujeito passivo que não está estabelecido no Estado-Membro em que o IVA é devido, se o Estado-Membro em questão assim o estabelecer, mas não podendo ser devido simultaneamente por ambas as pessoas?

2) Na medida em que seja de considerar que o IVA só pode ser devido por uma das pessoas — pelo fornecedor/prestador de serviços ou pelo adquirente/destinatário, sempre que tal esteja estabelecido no Estado-Membro em questão —, deve a regra prevista no artigo 194.º da Diretiva [IVA] ser igualmente seguida nos casos em que o destinatário das prestações de serviços aplica erradamente o mecanismo de reversão do sujeito passivo, por pressupor que o prestador de serviços não possuía um estabelecimento estável no território da República da Bulgária para efeitos de IVA, muito embora o prestador de serviços tenha, afinal, constituído um estabelecimento estável a fim de prestar aqueles serviços?

3) Deve o princípio da neutralidade fiscal, que tem uma importância fundamental na constituição e no funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretado no sentido de que permite uma atuação da inspeção tributária como a do processo principal, que consistiu em liquidar o IVA novamente [ao prestador] de serviços, apesar de [o destinatário] das prestações de serviços ter aplicado o mecanismo de reversão do sujeito passivo, tendo em conta que [o destinatário] já liquidou o imposto devido pela prestação de serviços, que não se verifica nenhum prejuízo para o erário público e que a legislação nacional relativa à retificação dos documentos fiscais não é aplicável?

4) Deve o princípio da neutralidade fiscal do IVA ser interpretado no sentido de que se opõe a que a [A]dministração [F]iscal, com base numa disposição nacional, recuse ao prestador de um serviço o reembolso do IVA já liquidado pelo destinatário da prestação de serviços nos termos do artigo 82.º, n.º 2, da [ZDDS], [quando] a [A]dministração [F]iscal [recusou] ao destinatário da prestação de serviços a dedução do IVA já pago, com fundamento [no facto de este não dispor do correspondente] documento fiscal, [mas] as regras sobre retificação dos documentos da legislação nacional já não [são] aplicáveis por existir uma decisão da inspeção tributária definitiva e executória?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

20 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 193.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o IVA é devido unicamente pelo sujeito passivo que presta um serviço ou pelo destinatário desse serviço quando esse serviço foi prestado a partir de um estabelecimento estável situado no Estado-Membro onde o IVA é devido.

21 Em conformidade com o artigo 193.º da Diretiva IVA, o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos, designadamente, do artigo 194.º desta diretiva. Por força deste último artigo, quando as prestações de serviços tributáveis forem efetuadas por sujeitos passivos que não se encontrem estabelecidos no Estado-Membro em que o IVA é devido, os Estados-Membros podem estabelecer que, nesse caso, o devedor do imposto é o destinatário da prestação de serviços.

22 Daqui decorre que, nos termos da Diretiva IVA, o IVA é devido, em princípio, unicamente pelo prestador de serviços, salvo se este não estiver estabelecido no Estado-Membro em que o IVA é devido e se esse Estado tiver previsto que o devedor do IVA é o destinatário da prestação de serviços.

23 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que, na sequência de uma inspeção, a Administração Fiscal búlgara adotou, em 12 de março de 2012, uma decisão de liquidação adicional, pela qual considerou que o prestador, a GST — Sarviz, dispunha de um estabelecimento estável na Bulgária a partir do qual foram prestados os serviços técnicos e de consultoria à GST Skafolding.

24 Nestas circunstâncias, conclui-se que, nos termos da Diretiva IVA, incumbe apenas ao prestador de serviços, como a GST — Sarviz, efetuar o pagamento, à Administração Fiscal búlgara, do IVA devido pelos serviços que prestou na Bulgária entre 15 de fevereiro e 29 de dezembro de 2010.

25 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que o artigo 193.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o IVA é devido unicamente pelo sujeito passivo que presta um serviço, quando esse serviço foi prestado a partir de um estabelecimento estável situado no Estado-Membro onde o IVA é devido.

Quanto à segunda questão

26 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 194.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que permite à Administração Fiscal de um Estado-Membro considerar como devedor do IVA o destinatário de um serviço prestado a partir de um estabelecimento estável do prestador, quando tanto este como o destinatário desse serviço estão estabelecidos no território do mesmo Estado-Membro, ainda que o destinatário já tenha pago esse imposto com base na suposição errada de que o referido prestador não dispunha de um estabelecimento estável nesse Estado.

27 Como recordado no n.º 21 do presente acórdão, a possibilidade de os Estados-Membros preverem a aplicação do mecanismo de reversão do sujeito passivo está limitada, por força do artigo 194.º da Diretiva IVA, à hipótese de o prestador de serviços não estar estabelecido no Estado-Membro em que o IVA é devido.

28 Daqui se conclui que, quando os serviços foram prestados a partir de um estabelecimento estável do prestador situado no território do Estado-Membro em que o IVA é devido, o destinatário desses serviços não pode ser considerado devedor do IVA.

29 A este respeito, a circunstância de o destinatário desses serviços ter pago o IVA com base na suposição errada de que o referido prestador não dispunha de um estabelecimento estável na aceção da Diretiva IVA não pode autorizar a Administração Fiscal a derrogar esta regra e considerar que o devedor do IVA é o destinatário e não o prestador.

30 Por conseguinte, importa responder à segunda questão que o artigo 194.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não permite à Administração Fiscal de um Estado-Membro considerar como devedor do IVA o destinatário de um serviço prestado a partir de um estabelecimento estável do prestador, quando tanto este como o destinatário desse serviço estão estabelecidos no território do mesmo Estado-Membro, ainda que o destinatário já tenha pago esse imposto com base na suposição errada de que o referido prestador não dispunha de um estabelecimento estável nesse Estado.

Quanto à terceira e quarta questões

31 Com a sua terceira e quarta questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o princípio da neutralidade do IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional que permite à Administração Fiscal recusar ao prestador de serviços o reembolso do IVA que pagou, quando foi negado ao destinatário desses serviços, que também pagou o referido imposto pelos mesmos serviços, o direito à respetiva dedução, com o fundamento de que não dispunha do correspondente documento fiscal, sendo que a lei nacional não permite a regularização dos documentos fiscais quando existe um aviso de liquidação adicional definitivo.

32 Em primeiro lugar, importa recordar que o Tribunal de Justiça decidiu reiteradamente que o princípio da neutralidade do IVA se reflete no regime das deduções, regime que visa libertar por inteiro o contribuinte do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (acórdão Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 41 e jurisprudência referida).

33 Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça também declarou que, para assegurar a neutralidade do IVA, compete aos Estados-Membros prever, na sua ordem jurídica interna, a possibilidade de regularização de qualquer imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé. No entanto, quando o emitente da fatura tiver eliminado por completo, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do IVA exige que este imposto indevidamente faturado possa ser corrigido, sem que esta regularização possa ser subordinada pelos Estados-Membros à boa-fé do emitente da referida fatura. Esta regularização não pode depender do poder de apreciação discricionário da Administração Fiscal (acórdão Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, n.ºs 26, 27 e jurisprudência referida).

34 Em terceiro lugar, importa recordar que as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar para garantir a cobrança exata do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para alcançar esses objetivos. Por conseguinte, não podem ser utilizadas de uma forma que ponha em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pelo direito da União nesta matéria (acórdão Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, n.ºs 28, 29 e jurisprudência referida).

35 No que se refere ao processo principal, resulta da decisão de reenvio, por um lado, que, nos termos do direito nacional aplicável, o prestador de serviços já não dispõe da possibilidade de regularizar as faturas que emitiu, uma vez que a Administração Fiscal adotou um aviso de liquidação adicional definitivo a seu respeito, em 12 de março de 2012. Por outro lado, não se contesta que este prestador pagou devidamente o IVA reclamado nesse aviso por ordem de pagamento de 26 de março de 2012.

36 Além disso, como salienta o órgão jurisdicional de reenvio, dado que a Administração Fiscal recusou definitivamente ao destinatário das referidas faturas o direito à dedução do IVA que pagou através do mecanismo de reversão do sujeito passivo, o risco de perdas fiscais associado ao exercício desse direito foi completamente eliminado.

37 Nestas circunstâncias, uma vez que o prestador de serviços não pode regularizar as referidas faturas e se encontra, portanto, na impossibilidade de reclamar ao destinatário desses serviços o pagamento do IVA, o facto de a Administração Fiscal lhe recusar o reembolso desse IVA equivale a fazer-lhe suportar o encargo fiscal deste imposto e, por conseguinte, é contrário ao princípio da neutralidade do IVA.

38 Em contrapartida, as coisas seriam diferentes se o prestador de serviços, depois de ter pago o IVA de que era devedor na sequência do aviso de liquidação adicional definitivo, pudesse, nos termos da legislação nacional, regularizar as faturas emitidas e recuperar esse IVA junto do destinatário dos serviços, que pediria a respetiva dedução à Administração Fiscal.

39 Por outro lado, a impossibilidade de regularizar os documentos fiscais nas circunstâncias do processo principal, em que a eliminação do risco de perdas de receitas fiscais é definitiva, não é necessária para assegurar a cobrança do IVA e prevenir a fraude.

40 Por último, importa também recordar que o princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço destes, pelo que a Administração Fiscal não poderá cobrar um montante de IVA superior ao calculado desta forma (v., neste sentido, acórdão Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.os 32, 36 e jurisprudência referida).

41 Ora, em circunstâncias como as do processo principal, recusar ao prestador de serviços o reembolso do IVA equivale a fazer impender o encargo fiscal tanto sobre o prestador de serviços como sobre o destinatário desses serviços e leva a que a Administração Fiscal receba um montante de IVA superior ao que o prestador deveria, normalmente, receber do destinatário se pudesse regularizar as faturas emitidas, na medida em que a Administração Fiscal recebeu o IVA duas vezes, por um lado, do destinatário dos serviços e, por outro, do prestador desses serviços.

42 Resulta das considerações precedentes que há que responder à terceira e quarta questões que o princípio da neutralidade do IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional que permite à Administração Fiscal recusar ao prestador de serviços o reembolso do IVA que pagou, quando foi negado ao destinatário desses serviços, que também pagou o referido imposto pelos mesmos serviços, o direito à respetiva dedução, com o fundamento de que não dispunha do correspondente documento fiscal, sendo que a lei nacional não permite a regularização dos documentos fiscais quando existe um aviso de liquidação adicional definitivo.

Quanto às despesas

43 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sexta Secção) declara:

1) **O artigo 193.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro de 2010, deve ser interpretado no sentido de que o imposto sobre o valor acrescentado é devido unicamente pelo sujeito passivo que presta um serviço, quando esse serviço foi prestado a partir de um estabelecimento estável situado no Estado-Membro onde esse imposto é devido.**

2) **O artigo 194.º da Diretiva 2006/112/CE, conforme alterada pela Diretiva 2010/88/UE, deve ser interpretado no sentido de que não permite à Administração Fiscal de um Estado-Membro considerar como devedor do imposto sobre o valor acrescentado o destinatário de um serviço prestado a partir de um estabelecimento estável do prestador, quando tanto este como o destinatário desse serviço estão estabelecidos no território do mesmo Estado-Membro, ainda que o destinatário já tenha pago esse imposto com base na suposição errada de que o referido prestador não dispunha de um estabelecimento estável nesse Estado.**

3) O princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional que permite à Administração Fiscal recusar ao prestador de serviços o reembolso do imposto que pagou, quando foi negado ao destinatário desses serviços, que também pagou o referido imposto pelos mesmos serviços, o direito à respetiva dedução, com o fundamento de que não dispunha do correspondente documento fiscal, sendo que a lei nacional não permite a regularização dos documentos fiscais quando existe um aviso de liquidação adicional definitivo.

Assinaturas