HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

23 aprilie 2015 *

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Principiul neutralității fiscale — Persoană obligată la plata TVA-ului — Plată eronată a TVA-ului de către destinatar — Aplicarea TVA-ului în cazul prestatorului de servicii — Refuzul de a acorda rambursarea TVA-ului prestatorului de servicii”

În cauza C-111/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Bulgaria), prin decizia din 24 februarie 2014, primită de Curte la 7 martie 2014, în procedura

GST – Sarviz AG Germania

împotriva

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

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul S. Rodin, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet (raportor) și E. Levits, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de G. Arnaudov, în calitate de agent;

— pentru guvernul bulgar, de E. Petranova și de M. Georgieva, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de K. Georgiadis și de I. Kotsoni, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de S. Petrova și de C. Soulay, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

* Limba de procedură: bulgara.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 193 și 194 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010 (JO L 326, p. 1, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și principiul neutralității fiscale a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între GST – Sarviz AG Germania (denumită în continuare „GST – Sarviz”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici fiscale și în materie de securitate socială” competent pentru Plovdiv din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a rambursa GST – Sarviz TVA-ul.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 193 din Directiva TVA prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

4 Articolul 194 din această directivă prevede:

„(1) În cazul în care livrarea de bunuri sau prestarea de servicii impozabilă este efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care are obligația de a plăti TVA, statele membre au posibilitatea de a prevedea ca persoană obligată la plata TVA să fie persoana căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile.

(2) Statele membre stabilesc condițiile de punere în aplicare a alineatului (1).”

Dreptul bulgar

5 Articolul 82 din Legea bulgară privind TVA-ul (Zakon za danak varhu dobavena stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă în cauza principală (denumită în continuare „ZDDS”) stabilește persoana plătitoare de TVA în cazul operațiunii taxabile.

6 Articolul 82 alineatul 1 din ZDDS prevede:

„Impozitul este datorat de furnizorul bunului sau de prestatorul serviciului impozabil, înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în temeiul prezentei legi, cu excepția cazurilor prevăzute la alineatele 4 și 5.”

7 Conform articolului 82 alineatul 2 din ZDDS, „[a]tunci când furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii este o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul național și livrarea sau prestarea este efectuată în țară și este impozabilă, impozitul este datorat de destinatar în cazul:

[…]

3. prestării de servicii, atunci când destinatarul este o persoană impozabilă conform articolului 3 alineatele 1, 5 și 6.”

8 Conform articolului 71 alineatul 1 punctul 1 din ZDDS, „persoana impozabilă își exercită dreptul la deducerea unui credit fiscal atunci când îndeplinește următoarele condiții: […] dispune de un document fiscal întocmit conform cerințelor prevăzute la articolele 114 și 115 în care se menționează impozitul separat pentru bunurile sau serviciile al căror destinatar este […]”

9 Articolul 102 alineatul 1 din ZDDS prevede:

„În cazul în care administrația fiscală constată că o persoană nu și-a îndeplinit în termenul prevăzut obligația de depunere a unei cereri de înregistrare, o înregistrează prin decizia de înregistrare, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru înregistrare.”

10 Articolul 129 alineatele (1), (5) și (7) din Codul de procedură fiscală și al asigurărilor sociale (danachno osiguritelen protsesualen kodeks) prevede:

„(1) Compensarea sau rambursarea poate fi efectuată de administrația fiscală din oficiu sau la cererea scrisă a persoanei interesate. Cererea de compensare sau de rambursare se verifică în cazul în care este depusă în termen de cinci ani, calculat începând cu data de 1 ianuarie a anului următor anului în care a avut loc faptul generator al rambursării, cu excepția cazului în care legea prevede altfel.

[…]

(5) Administrația fiscală este obligată ca în termen de 30 de zile de la notificarea unei hotărâri judecătorești care a dobândit autoritate de lucru judecat sau a unui act administrativ definitiv, conform cerințelor alineatului (2) punctul 2, să ramburseze sau să compenseze sumele menționate în hotărâre sau în act împreună cu dobânzile datorate conform alineatului (6), în cazul în care prin respectiva hotărâre sau prin respectivul act a fost recunoscut dreptul persoanei impozabile de a obține: 1) sumele plătite sau percepute fără a fi datorate, ca impozite, contribuții la asigurările obligatorii, taxe, amenzi sau sancțiuni pecuniare, care au fost constatate, percepute sau aplicate de administrația fiscală, inclusiv sumele plătite ca urmare a unor somații scrise sau a unor avize scrise; 2) sumele a căror rambursare a fost refuzată în mod nelegal; 3) sumele și daunele interese conferite și cheltuielile efectuate.

[…]

(7) Deciziile privind compensarea sau rambursarea pot face obiectul unor căi de atac potrivit condițiilor prevăzute pentru deciziile de rectificare.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 În perioada 15 februarie 2010-29 decembrie 2010, GST – Sarviz, stabilită în Germania, a prestat servicii tehnice și de consiliere pentru GST Skafolding Bulgaria EOOD (denumită în continuare „GST Skafolding”), stabilită în Bulgaria. Întrucât GST – Sarviz nu avea, la data la care a prestat serviciile în perioada în litigiu, un sediu comercial fix pe teritoriul bulgar, GST Skafolding a plătit TVA-ul datorat pentru prestațiile menționate, în temeiul procedurii de taxare inversă prevăzute la articolul 82

alineatul 2 din ZDDS. În această privință, conform articolului 117 alineatul 1 din ZDDS, aceasta din urmă a întocmit notele pentru facturile emise de GST – Sarviz, note care au fost înregistrate în registrul de vânzări.

12 Prin decizia de rectificare a impunerii din 12 martie 2012, administrația fiscală bulgară a constatat că GST – Sarviz dispunea, pentru perioada în care a prestat servicii pentru GST Skafolding, de un sediu comercial fix în sensul alineatului 1 punctul 10 din dispozițiile de completare a ZDDS și că GST – Sarviz datora TVA pentru aceste servicii. Ea a ajuns la concluzia că această societate ar fi trebuit să formuleze o cerere de înregistrare în scopuri de TVA cel mai târziu la 15 februarie 2010. În consecință, administrația fiscală a considerat că societatea menționată datora TVA pentru prestațiile furnizate între 15 februarie 2010 și 29 decembrie 2010, al căror cuantum se ridică la 224 914,89 leva bulgare (BGN) majorat cu dobânzi de întârziere.

13 GST – Sarviz a plătit suma solicitată de administrația fiscală la 26 martie 2012 și a depus, la 5 septembrie 2012, o cerere de compensare sau de rambursare a taxei achitate, în temeiul articolului 129 alineatul (1) din Codul de procedură fiscală și al asigurărilor sociale.

14 În decizia sa din 1 octombrie 2012 privind compensarea sau rambursarea, administrația fiscală a refuzat rambursarea pentru motivul că condițiile legale ale rambursării TVA-ului nu erau îndeplinite în speță. Potrivit acesteia, întrucât decizia de rectificare a impunerii este un act administrativ valabil și în lipsa unei hotărâri judecătorești executorii sau a unei decizii administrative aplicabile în sensul articolului 129 alineatul (5) din Codul de procedură fiscală și al asigurărilor sociale, nu se putea considera că taxa plătită era nedatorată și trebuia rambursată.

15 GST – Sarviz a depus o contestație la Direktor. Prin decizia din 21 decembrie 2012, Direktor a respins această contestație considerând că actul atacat era licit pentru motivele pentru care a fost adoptat. Această decizie a făcut obiectul unei acțiuni în fața Administrativen sad Plovdiv (Tribunalul Administrativ din Plovdiv). Și aceasta a fost respinsă pentru motive echivalente celor invocate de administrația fiscală. GST – Sarviz a formulat recurs la Varhoven administrativen sad (Curtea Supremă Administrativă).

16 Instanța de trimitere subliniază că administrația fiscală a refuzat GST Skafolding dreptul la deducerea creditului fiscal pentru TVA-ul plătit de aceasta, pentru motivul că nu dispunea de documentul fiscal corespunzător impus la articolul 71 alineatul 1 punctul 1 din ZDDS. Astfel, potrivit legislației bulgare, existența unei decizii de rectificare fiscală precum cea în discuție adoptată la 12 martie 2012 face imposibilă regularizarea documentelor fiscale. GST Skafolding s-a regăsit astfel fără un document fiscal valabil care să îi confere dreptul la deducerea unui credit fiscal.

17 Instanța de trimitere arată de asemenea că faptul de a percepe TVA de două ori, și anume, o dată de la prestator și o dată de la destinatar, și de a refuza rambursarea către prestator și deducerea creditului fiscal de către destinatar încalcă principiul neutralității TVA-ului. Potrivit acestei instanțe, refuzul rambursării are ca efect transferarea sarcinii fiscale asupra prestatorului.

18 Deși instanța de trimitere arată că articolele 193 și 194 din Directiva TVA nu au făcut obiectul unei interpretări care ar putea fi utilă faptelor din prezenta cauză, aceasta face trimitere la Hotărârea ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), potrivit căreia, în lipsa unor norme procedurale în ordinea juridică națională, dreptul prestatorului și cel al destinatarului unei operațiuni de a fi tratați în mod identic din punctul de vedere al caracterului impozabil al aceleiași prestații și al TVA-ului datorat asupra acesteia ar fi, în practică, private de orice efect util. În ceea ce privește principiul neutralității fiscale, ea invocă interpretarea reținută de Curte în Hotărârea Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 În aceste împrejurări, Varhoven administrativen sad a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 193 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că TVA-ul este datorat în mod exclusiv fie de persoana impozabilă care efectuează livrări impozabile de bunuri sau prestări impozabile de servicii, fie de persoana care achiziționează bunurile sau beneficiază de serviciile prestate, în cazul în care livrarea de bunuri sau prestarea de servicii impozabilă este efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care are obligația de a plăti TVA-ul, în măsura în care statul membru în cauză prevede acest lucru, iar nu în sensul că TVA-ul este datorat concomitent de ambele persoane?

2) În cazul în care se consideră că TVA-ul este datorat numai de una dintre cele două persoane – fie de furnizor, fie de destinatar, dacă statul membru în cauză prevede acest lucru – norma prevăzută la articolul 194 din Directiva TVA este valabilă și în situațiile în care destinatarul serviciilor a aplicat în mod eronat procedura taxării inverse, întrucât a considerat că prestatorul de servicii nu dispunea de un sediu comercial fix în scopuri de TVA pe teritoriul Republicii Bulgare, în timp ce, dimpotrivă, prestatorul de servicii a înființat un sediu comercial fix pentru prestările de servicii efectuate?

3) Principiul neutralității fiscale, în calitate de principiu fundamental important pentru instituirea și funcționarea sistemului comun de TVA, trebuie interpretat în sensul că permite o practică de control fiscal similară celei din procedura principală, prin care, în pofida procedurii taxării inverse aplicate de destinatarul serviciilor, TVA-ul este facturat din nou și prestatorului de servicii, dacă se ia în considerare faptul că destinatarul a calculat deja impozitul datorat pentru prestarea de servicii, că este exclus orice risc de pierdere a venitului fiscal și că norma de rectificare prevăzută de legea națională pentru documentele fiscale nu este aplicabilă?

4) Principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că acesta nu admite posibilitatea ca administrația fiscală să refuze, în temeiul unei dispoziții naționale, rambursarea TVA-ului calculat de două ori prestatorului unui serviciu pentru care destinatarul a calculat TVA-ul în conformitate cu articolul 82 alineatul 2 din ZDDS, atunci când administrația fiscală a refuzat să acorde beneficiarului dreptul de deducere a TVA-ului facturat de două ori din cauză că acesta nu dispune de documentul fiscal corespunzător, norma de rectificare prevăzută de legea națională nemaifiind însă aplicabilă ca urmare a existenței unei decizii definitive de rectificare a impunerii?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

20 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 193 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că datorează TVA fie persoana impozabilă care prestează servicii, fie destinatarul prestării respective, atunci când aceasta a fost efectuată de la un sediu comercial fix situat în statul membru în care trebuie plătit TVA-ul.

21 Conform articolului 193 din Directiva TVA, TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu, printre altele, articolul 194 din directiva menționată. În temeiul acestui din urmă articol, în cazul în care prestarea de servicii impozabilă este efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care are obligația de a plăti TVA, statele membre au posibilitatea de a prevedea, în acest caz, ca persoana obligată la plata TVA-ului să fie destinatarul prestării de servicii.

22 Din aceste dispoziții rezultă că, în temeiul Directivei TVA, în principiu, numai prestatorul de servicii are obligația de a plăti TVA-ul, cu excepția cazului în care nu este stabilit în statul membru în care are obligația de a plăti TVA-ul și a cazului în care acest stat a prevăzut că persoana obligată la plata TVA-ului este destinatarul prestării de servicii.

23 În speță, din decizia de trimitere reiese că, în urma unui control, administrația fiscală bulgară a adoptat la 12 martie 2012 o decizie de rectificare a impunerii, prin care a considerat că prestatorul, GST – Sarviz, dispunea de un sediu comercial fix în Bulgaria, de unde au fost furnizate serviciile tehnice și de consiliere pentru GST Skafolding.

24 În aceste împrejurări, rezultă că, în temeiul Directivei TVA, revine numai prestatorului de servicii, cum este GST – Sarviz, obligația să plătească la administrația fiscală bulgară TVA-ul datorat pentru serviciile pe care le-a prestat în Bulgaria de la 15 februarie 2010 la 29 decembrie 2010.

25 Prin urmare, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 193 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că este obligată la plata TVA-ului numai persoana impozabilă care prestează servicii, în cazul în care acestea au fost furnizate de la un sediu comercial fix situat în statul membru în care trebuie plătit TVA-ul.

Cu privire la a doua întrebare

26 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 194 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite administrației fiscale a unui stat membru să considere persoană obligată la plata TVA-ului destinatarul unei prestări de servicii efectuate de la un sediu comercial fix al prestatorului, în cazul în care atât acesta din urmă, cât și destinatarul acestor servicii sunt stabiliți pe teritoriul aceluiași stat membru, chiar dacă acest destinatar a plătit deja impozitul respectiv bazându-se pe supoziția eronată că prestatorul menționat nu dispunea de un sediu comercial fix în acest stat.

27 După cum s-a amintit la punctul 21 din prezenta hotărâre, posibilitatea statelor membre de a prevedea aplicarea procedurii de taxare inversă este limitată, în temeiul articolului 194 din Directiva TVA, la unica ipoteză în care prestatorul de servicii nu este stabilit în statul membru în care are obligația de a plăti TVA-ul.

28 Rezultă că, în cazul în care serviciile au fost prestate de la un sediu comercial fix al prestatorului situat pe teritoriul unui stat membru în care trebuie plătit TVA-ul, destinatarul unor astfel de servicii nu poate fi considerat persoană obligată la plata TVA-ului.

29 În această privință, împrejurarea că destinatarul acestor servicii a plătit TVA-ul bazându-se pe supoziția eronată că prestatorul nu dispunea de un sediu comercial fix în sensul Directivei TVA nu poate permite administrației fiscale să deroge de la această normă considerând că persoana obligată la plata TVA-ului este destinatarul, iar nu prestatorul.

30 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 194 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu permite administrației fiscale a unui stat membru să considere persoană obligată la plata TVA-ului destinatarul unei prestări de servicii furnizate de la un sediu comercial fix al prestatorului, în cazul în care atât acesta din urmă, cât și destinatarul acestor servicii sunt stabiliți pe teritoriul aceluiași stat membru, chiar dacă acest destinatar a plătit deja taxa respectivă bazându-se pe supoziția eronată că prestatorul menționat nu dispunea de un sediu comercial fix în acest stat.

Cu privire la a treia și la a patra întrebare

31 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiul neutralității TVA-ului trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care permite administrației fiscale să refuze prestatorului de servicii rambursarea acestei taxe pe care a plătit-o, deși destinatarului acestor servicii, care a plătit de asemenea taxa menționată pentru aceleași servicii, i-a fost refuzat dreptul de a o deduce, pentru motivul că nu dispunea de documentul fiscal corespunzător, legea națională nepermițând regularizarea documentelor fiscale în cazul în care există o decizie definitivă de rectificare a impunerii.

32 În primul rând, trebuie amintit că Curtea a statuat în mod repetat că principiul neutralității TVA-ului se reflectă în regimul deducerilor care urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului (Hotărârea Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41 și jurisprudența citată).

33 În al doilea rând, Curtea a statuat de asemenea că, pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, este de competența statelor membre să prevadă, în ordinea lor juridică internă, posibilitatea regularizării oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință. 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 această taxă 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. Această regularizare nu poate depinde de puterea discreționară de apreciere a administrației fiscale (Hotărârea Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punctele 26 și 27, precum și jurisprudența citată).

34 În al treilea rând, trebuie amintit că măsurile pe care statele membre au dreptul să le adopte în vederea colectării exacte a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Prin urmare, ele nu pot să fie utilizate în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de dreptul Uniunii în materie (Hotărârea Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punctele 28 și 29, precum și jurisprudența citată).

35 În ceea ce privește cauza principală, rezultă din decizia de trimitere, pe de o parte, că, în temeiul dreptului național aplicabil, prestatorul de servicii nu mai dispune de posibilitatea de a regulariza facturile pe care le-a emis din moment ce administrația fiscală a adoptat la 12 martie 2012 în privința sa o decizie definitivă de rectificare a impunerii. Pe de altă parte, acesta nu a contestat că prestatorul a achitat în mod corespunzător TVA-ul solicitat în această decizie printr-un ordin de plată din 26 martie 2012.

36 În plus, după cum arată instanța de trimitere, întrucât administrația fiscală a refuzat în mod definitiv destinatarului facturilor menționate dreptul de a deduce TVA-ul pe care l-a plătit în temeiul procedurii de taxare inversă, riscul unor pierderi fiscale legate de exercitarea acestui drept este complet eliminat.

37 În astfel de împrejurări, din moment ce prestatorul de servicii nu poate regulariza facturile menționate și se află, prin urmare, în imposibilitatea de a solicita destinatarului acestor servicii plata TVA-ului, faptul că administrația fiscală îi refuză rambursarea acestui TVA echivalează cu obligarea sa la suportarea sarcinii fiscale a acestei taxe și, prin urmare, este contrar principiului neutralității TVA-ului.

38 În schimb, situația ar fi diferită în ipoteza în care prestatorul de servicii, după ce a plătit în mod corespunzător TVA-ul pe care îl datora în urma deciziei definitive de rectificare a impunerii, ar fi putut, în temeiul legislației naționale, să regularizeze facturile emise și să recupereze acest TVA de la destinatarul serviciilor care ar fi solicitat administrației fiscale deducerea sa.

39 Pe de altă parte, imposibilitatea de a regulariza documentele fiscale în împrejurările din cauza principală, în care eliminarea riscului de pierderi de venituri fiscale este definitivă, nu este necesară pentru a asigura colectarea TVA-ului și prevenirea evaziunii fiscale.

40 În sfârșit, trebuie amintit, de asemenea, că principiul sistemului comun de TVA constă în aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporționale cu prețul acestora, astfel încât administrația fiscală nu poate percepe cu titlu de TVA o valoare superioară celei astfel calculate (a se vedea în acest sens Hotărârea Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctele 32 și 36, precum și jurisprudența citată).

41 Or, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, faptul de a refuza prestatorului de servicii rambursarea TVA-ului echivalează cu suportarea acestei sarcini fiscale atât de către prestatorul de servicii, cât și de către destinatarul acestor servicii și are drept rezultat perceperea de către administrația fiscală a unui cuantum al TVA-ului mai mare decât cel pe care prestatorul ar fi trebuit în mod normal să îl perceapă de la destinatar dacă ar fi putut să regularizeze facturile emise, în măsura în care administrația a perceput TVA-ul de două ori, pe de o parte, de la destinatarul serviciilor și, pe de altă parte, de la prestatorul acestor servicii.

42 Din considerațiile de mai sus rezultă că este necesar să se răspundă la a treia și la a patra întrebare că principiul neutralității TVA-ului trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care permite administrației fiscale să refuze prestatorului de servicii rambursarea acestei taxe pe care a plătit-o, deși destinatarului acestor servicii, care a plătit de asemenea taxa menționată pentru aceleași servicii, i-a fost refuzat dreptul de a o deduce, pentru motivul că nu dispunea de documentul fiscal corespunzător, legea națională nepermițând regularizarea documentelor fiscale în cazul în care există o decizie definitivă de rectificare a impunerii.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 șasea) declară:

1) **Articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010, trebuie interpretat în sensul că este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată numai persoana impozabilă care prestează servicii, în cazul în care acestea au fost furnizate de la un sediu comercial fix situat în statul membru în care trebuie plătită această taxă.**

2) **Articolul 194 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88, trebuie interpretat în sensul că nu permite administrației fiscale a unui stat membru să considere persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată destinatarul unei prestări de servicii furnizate de la un sediu comercial fix al prestatorului, în cazul în care atât acesta din**

urmă, cât și destinatarul acestor servicii sunt stabiliți pe teritoriul aceluiași stat membru, chiar dacă acest destinatar a plătit deja taxa respectivă bazându-se pe supoziția eronată că prestatorul nu dispunea de un sediu comercial fix în acest stat.

3) **Principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care permite administrației fiscale să refuze prestatorului de servicii rambursarea acestei taxe pe care a plătit-o, deși destinatarului acestor servicii, care a plătit de asemenea taxa menționată pentru aceleași servicii, i-a fost refuzat dreptul de a o deduce, pentru motivul că nu dispunea de documentul fiscal corespunzător, legea națională nepermițând regularizarea documentelor fiscale în cazul în care există o decizie definitivă de rectificare a impunerii.**

Semnături