

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

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 doua),

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,

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 danahcnoosiguritelna 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, denumită 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 persoana obligată la plata TVA să fie persoana care 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 c? 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 dispozi?iile de completare a ZDDS ?i c? GST – Sarviz datora TVA pentru aceste servicii. Ea a ajuns la concluzia c? această societate ar fi trebuit s? formuleze o cerere de înregistrare în scopuri de TVA cel mai târziu la 15 februarie 2010. În consecin??, administra?ia fiscal? a considerat c? societatea men?ionat? datora TVA pentru presta?iile furnizate între 15 februarie 2010 ?i 29 decembrie 2010, al c?ror quantum se ridic? la 224 914,89 leva bulgare (BGN) majorat cu dobânzi de întârziere.

13 GST – Sarviz a pl?tit suma solicitat? de administra?ia fiscal? la 26 martie 2012 ?i 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 procedur? fiscal? ?i al asigur?rilor sociale.

14 În decizia sa din 1 octombrie 2012 privind compensarea sau rambursarea, administra?ia fiscal? a refuzat rambursarea pentru motivul c? condi?iile legale ale ramburs?rii TVA?ului nu erau îndeplinite în spe??. Potrivit acesteia, întrucât decizia de rectificare a impunerii este un act administrativ valabil ?i în lipsa unei hot?râri judecătore?ti executorii sau a unei decizii administrative aplicabile în sensul articolului 129 alineatul (5) din Codul de procedur? fiscal? ?i al asigur?rilor sociale, nu se putea considera c? taxa pl?tit? era nedatorat? ?i trebuia rambursat?.

15 GST – Sarviz a depus o contesta?ie la Direktor. Prin decizia din 21 decembrie 2012, Direktor a respins această contesta?ie considerând c? actul atacat era licit pentru motivele pentru care a fost adoptat. Această decizie a f?cut obiectul unei ac?iuni în fa?a Administrativen sad Plovdiv (Tribunalul Administrativ din Plovdiv). ?i aceasta a fost respins? pentru motive echivalente celor invocate de administra?ia fiscal?. GST – Sarviz a formulat recurs la Varhoven administrativen sad (Curtea Suprem? Administrativ?).

16 Instan?a de trimitere subliniaz? c? administra?ia fiscal? a refuzat GST Skafolding dreptul la deducerea creditului fiscal pentru TVA?ul pl?tit de aceasta, pentru motivul c? nu dispunea de documentul fiscal corespunzător impus la articolul 71 alineatul 1 punctul 1 din ZDDS. Astfel, potrivit legisla?iei bulgare, existen?a unei decizii de rectificare fiscal? precum cea în discu?ie adoptat? la 12 martie 2012 face imposibil? regularizarea documentelor fiscale. GST Skafolding s?a reg?sit astfel f?r? un document fiscal valabil care s? îi confere dreptul la deducerea unui credit fiscal.

17 Instan?a de trimitere arat? de asemenea c? faptul de a percepe TVA de dou? ori, ?i anume, o dat? de la prestator ?i o dat? de la destinatar, ?i de a refuza rambursarea c?tre prestator ?i deducerea creditului fiscal de c?tre destinatar încalc? principiul neutralit??ii TVA?ului. Potrivit acestei instan?e, refuzul ramburs?rii are ca efect transferarea sarcinii fiscale asupra prestatorului.

18 De?i instan?a de trimitere arat? c? articolele 193 ?i 194 din Directiva TVA nu au f?cut obiectul unei interpret?ri care ar putea fi util? faptelor din prezenta cauz?, aceasta face trimitere la Hot?rârea ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35), potrivit c?reia, în lipsa unor norme procedurale în ordinea juridic? na?ional?, dreptul prestatorului ?i cel al destinatarului unei opera?iuni de a fi trata?i în mod identic din punctul de vedere al caracterului impozabil al aceleia?i presta?ii ?i al TVA?ului datorat asupra acesteia ar fi, în practic?, private de orice efect util. În ceea ce prive?te principiul neutralit??ii fiscale, ea invoc? interpretarea re?inut? de Curte în Hot?rârea Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233).

19 În aceste împrejur?ri, Varhoven administrativen sad a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 193 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? TVA?ul este datorat în mod exclusiv fie de persoana impozabil? care efectueaz? livr?ri impozabile de bunuri sau prest?ri

impozabile de servicii, fie de persoana care achizi?ioneaz? bunurile sau beneficiaz? de serviciile prestate, în cazul în care livrarea de bunuri sau prestarea de servicii impozabil? este efectuat? de o persoan? impozabil? care nu este stabilit? în statul membru în care are obliga?ia de a pl?ti TVA?ul, în m?sura în care statul membru în cauz? prevede acest lucru, iar nu în sensul c? TVA?ul este datorat concomitent de ambele persoane?

2) În cazul în care se consider? c? TVA?ul este datorat numai de una dintre cele dou? persoane – fie de furnizor, fie de destinatar, dac? statul membru în cauz? prevede acest lucru – norma prev?zut? la articolul 194 din Directiva TVA este valabil? ?i în situa?iile în care destinatarul serviciilor a aplicat în mod eronat procedura tax?rii inverse, întrucât a considerat c? prestatorul de servicii nu dispunea de un sediu comercial fix în scopuri de TVA pe teritoriul Republicii Bulgare, în timp ce, dimpotriv?, prestatorul de servicii a înfiin?at un sediu comercial fix pentru prest?rile de servicii efectuate?

3) Principiul neutralit??ii fiscale, în calitate de principiu fundamental important pentru instituirea ?i func?ionarea sistemului comun de TVA, trebuie interpretat în sensul c? permite o practic? de control fiscal similar? celei din procedura principal?, prin care, în pofida procedurii tax?rii inverse aplicate de destinatarul serviciilor, TVA?ul este facturat din nou ?i prestatorului de servicii, dac? se ia în considerare faptul c? destinatarul a calculat deja impozitul datorat pentru prestarea de servicii, c? este exclus orice risc de pierdere a venitului fiscal ?i c? norma de rectificare prev?zut? de legea na?ional? pentru documentele fiscale nu este aplicabil??

4) Principiul neutralit??ii fiscale trebuie interpretat în sensul c? acesta nu admite posibilitatea ca administra?ia fiscal? s? refuze, în temeiul unei dispozi?ii na?ionale, rambursarea TVA?ului calculat de dou? ori prestatorului unui serviciu pentru care destinatarul a calculat TVA?ul în conformitate cu articolul 82 alineatul 2 din ZDDS, atunci când administra?ia fiscal? a refuzat s? acorde beneficiarului dreptul de deducere a TVA?ului facturat de dou? ori din cauz? c? acesta nu dispune de documentul fiscal corespunz?tor, norma de rectificare prev?zut? de legea na?ional? nemaifiind îns? aplicabil? ca urmare a existen?ei unei decizii definitive de rectificare a impunerii?"

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

20 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 193 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? datoreaz? TVA fie persoana impozabil? care presteaz? servicii, fie destinatarul prest?rii respective, atunci când aceasta a fost efectuat? de la un sediu comercial fix situat în statul membru în care trebuie pl?tit TVA?ul.

21 Conform articolului 193 din Directiva TVA, TVA?ul se pl?te?te de orice persoan? impozabil? care efectueaz? o prestare de servicii impozabil?, cu excep?ia cazului în care se pl?te?te de o alt? persoan? în conformitate cu, printre altele, articolul 194 din directiva men?ionat?. În temeiul acestui din urm? articol, în cazul în care prestarea de servicii impozabil? este efectuat? de o persoan? impozabil? care nu este stabilit? în statul membru în care are obliga?ia de a pl?ti TVA, statele membre au posibilitatea de a prevedea, în acest caz, ca persoana obligat? la plata TVA?ului s? fie destinatarul prest?rii de servicii.

22 Din aceste dispozi?ii rezult? c?, în temeiul Directivei TVA, în principiu, numai prestatorul de servicii are obliga?ia de a pl?ti TVA?ul, cu excep?ia cazului în care nu este stabilit în statul membru în care are obliga?ia de a pl?ti TVA?ul ?i a cazului în care acest stat a prev?zut c? persoana obligat? la plata TVA?ului este destinatarul prest?rii de servicii.

23 În spe??, din decizia de trimitere reiese c?, în urma unui control, administra?ia fiscal?

bulgar? a adoptat la 12 martie 2012 o decizie de rectificare a impunerii, prin care a considerat c? prestatorul, GST – Sarviz, dispunea de un sediu comercial fix în Bulgaria, de unde au fost furnizate serviciile tehnice ?i de consiliere pentru GST Skafolding.

24 În aceste împrejur?ri, rezult? c?, în temeiul Directivei TVA, revine numai prestatorului de servicii, cum este GST – Sarviz, obliga?ia s? pl?teasc? la administra?ia fiscal? bulgar? 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 s? se r?spund? la prima întrebare c? articolul 193 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? este obligat? la plata TVA?ului numai persoana impozabil? care presteaz? servicii, în cazul în care acestea au fost furnizate de la un sediu comercial fix situat în statul membru în care trebuie pl?tit TVA?ul.

Cu privire la a doua întrebare

26 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 194 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? permite administra?iei fiscale a unui stat membru s? considere persoan? obligat? la plata TVA?ului destinatarul unei prest?ri de servicii efectuate de la un sediu comercial fix al prestatorului, în cazul în care atât acesta din urm?, cât ?i destinatarul acestor servicii sunt stabili?i pe teritoriul aceluia?i stat membru, chiar dac? acest destinatar a pl?tit deja impozitul respectiv bazându?se pe supozi?ia eronat? c? prestatorul men?ionat nu dispunea de un sediu comercial fix în acest stat.

27 Dup? cum s?a amintit la punctul 21 din prezenta hot?râre, posibilitatea statelor membre de a prevedea aplicarea procedurii de taxare invers? este limitat?, în temeiul articolului 194 din Directiva TVA, la unica ipotez? în care prestatorul de servicii nu este stabilit în statul membru în care are obliga?ia de a pl?ti TVA?ul.

28 Rezult? c?, 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 pl?tit TVA?ul, destinatarul unor astfel de servicii nu poate fi considerat persoan? obligat? la plata TVA?ului.

29 În aceast? privin??, împrejurarea c? destinatarul acestor servicii a pl?tit TVA?ul bazându?se pe supozi?ia eronat? c? prestatorul nu dispunea de un sediu comercial fix în sensul Directivei TVA nu poate permite administra?iei fiscale s? deroge de la aceast? norm? considerând c? persoana obligat? la plata TVA?ului este destinatarul, iar nu prestatorul.

30 Prin urmare, este necesar s? se r?spund? la a doua întrebare c? articolul 194 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? nu permite administra?iei fiscale a unui stat membru s? considere persoan? obligat? la plata TVA?ului destinatarul unei prest?ri de servicii furnizate de la un sediu comercial fix al prestatorului, în cazul în care atât acesta din urm?, cât ?i destinatarul acestor servicii sunt stabili?i pe teritoriul aceluia?i stat membru, chiar dac? acest destinatar a pl?tit deja taxa respectiv? bazându?se pe supozi?ia eronat? c? prestatorul men?ionat nu dispunea de un sediu comercial fix în acest stat.

Cu privire la a treia ?i la a patra întrebare

31 Prin intermediul celei de a treia ?i al celei de a patra întreb?ri, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? principiul neutralit??ii TVA?ului trebuie interpretat în sensul c? se opune unei dispozi?ii na?ionale care permite administra?iei fiscale s? refuze prestatorului de servicii rambursarea acestei taxe pe care a pl?tit-o, de?i destinatarului acestor servicii, care a pl?tit de asemenea taxa men?ionat? pentru

aceleași servicii, iar 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 urmează 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, rezultat 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 alt? parte, imposibilitatea de a regulariza documentele fiscale în împrejur?rile din cauza principal?, în care eliminarea riscului de pierderi de venituri fiscale este definitiv?, nu este necesar? pentru a asigura colectarea TVA?ului ?i prevenirea evaziunii fiscale.

40 În sfâr?it, trebuie amintit, de asemenea, c? principiul sistemului comun de TVA const? în aplicarea asupra bunurilor ?i serviciilor a unei taxe generale de consum exact propor?ionale cu pre?ul acestora, astfel încât administra?ia fiscal? nu poate percepe cu titlu de TVA o valoare superioar? celei astfel calculate (a se vedea în acest sens Hot?rârea Tulic? ?i Plavo?in, C?249/12 ?i C?250/12, EU:C:2013:722, punctele 32 ?i 36, precum ?i jurispruden?a citat?).

41 Or, în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal, faptul de a refuza prestatorului de servicii rambursarea TVA?ului echivaleaz? cu suportarea acestei sarcini fiscale atât de c?tre prestatorul de servicii, cât ?i de c?tre destinatarul acestor servicii ?i are drept rezultat perceperea de c?tre administra?ia fiscal? a unui quantum al TVA?ului mai mare decât cel pe care prestatorul ar fi trebuit în mod normal s? îl perceap? de la destinatar dac? ar fi putut s? regularizeze facturile emise, în m?sura în care administra?ia a perceput TVA?ul de dou? ori, pe de o parte, de la destinatarul serviciilor ?i, pe de alt? parte, de la prestatorul acestor servicii.

42 Din considera?iile de mai sus rezult? c? este necesar s? se r?spund? la a treia ?i la a patra întrebare c? principiul neutralit??ii TVA?ului trebuie interpretat în sensul c? se opune unei dispozi?ii na?ionale care permite administra?iei fiscale s? refuze prestatorului de servicii rambursarea acestei taxe pe care a pl?tit-o, de?i destinatarului acestor servicii, care a pl?tit de asemenea taxa men?ionat? pentru acelea?i servicii, i?a fost refuzat dreptul de a o deduce, pentru motivul c? nu dispunea de documentul fiscal corespunz?tor, legea na?ional? nepermi?ând regularizarea documentelor fiscale în cazul în care exist? o decizie definitiv? de rectificare a impunerii.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

43 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a ?asea) declar?:

1) **Articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010, trebuie interpretat în sensul c? este obligat? la plata taxei pe valoarea ad?ugat? numai persoana impozabil? care presteaz? servicii, în cazul în care acestea au fost furnizate de la un sediu comercial fix situat în statul membru în care trebuie pl?tit? aceast? tax?.**

2) **Articolul 194 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2010/88, trebuie interpretat în sensul c? nu permite administra?iei fiscale a unui stat membru s? considere persoan? obligat? la plata taxei pe valoarea ad?ugat? destinatarul unei prest?ri de servicii furnizate de la un sediu comercial fix al prestatorului, în cazul în care atât acesta din urm?, cât ?i destinatarul acestor servicii sunt stabili?i pe teritoriul aceluia?i stat membru, chiar dac? acest destinatar a pl?tit deja taxa respectiv? bazându-se pe supozi?ia eronat? c? prestatorul nu dispunea de un sediu comercial fix în acest stat.**

3) **Principiul neutralit??ii taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretat în sensul c? se opune unei dispozi?ii na?ionale care permite administra?iei fiscale s? refuze prestatorului de servicii rambursarea acestei taxe pe care a pl?tit-o, de?i 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

* Limba de procedură: bulgară.