

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-507 din 2016 Entertainment Bulgaria System EOOD Deducerea TVA sau anularea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor realizate atunci când persoana impozabilă nu a fost înregistrată în scopuri de TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

15 noiembrie 2017

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 litera (a), articolul 169 litera (a), articolul 214 alineatul (1) literele (d) și (e) și articolele 289 și 290 – Deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate sau achitate în amonte – Operațiuni realizate în aval în alte state membre – Regimul de scutire de taxă în statul membru în care se exercită dreptul de deducere”

În cauza C-507/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria), prin decizia din 12 septembrie 2016, primită de Curte la 26 septembrie 2016, în procedura

Entertainment Bulgaria System EOOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), îndeplinind funcția de președinte de cameră, și domnii S. Rodin și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Entertainment Bulgaria System EOOD, de S. Georgieva, în calitate de agent;
- pentru Direktor na Direktsia „Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, de A. Georgiev, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de E. Petranova și de M. Georgieva, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de P. Mihaylova, în calitate de agenți,

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 168 literele (a) și (b), a articolului 169 litera (a) și a articolului 214 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Entertainment Bulgaria System EOOD (denumită în continuare „EBS”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și de securitate socială” din Sofia, Bulgaria), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de rectificare prin care se impune acestei întreprinderi plata unei taxe pe valoarea adăugată (TVA) stabilite suplimentar și a unor dobânzi de întârziere.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 168 din Directiva 2006/112 prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a-l plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

4 Articolul 169 din această directivă prevede:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

(a) operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA este deductibil în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv;

[...]”

5 Articolul 214 din directiva menționată precizează:

„(1) Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(a) orice persoană impozabilă, cu excepția celor prevăzute la articolul 9 alineatul (2), care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei, altele decât livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care se plătește TVA exclusiv de clientul sau de persoana căreia îi sunt destinate bunurile sau serviciile, în conformitate cu articolele 194-197 și articolul 199;

[...]

(d) orice persoană impozabilă care, pe teritoriul său respectiv, primește servicii pentru care are obligația de a plăti TVA în temeiul articolului 196;

(e) orice persoană impozabilă, stabilită pe teritoriul său respectiv, care furnizează servicii pe teritoriul altui stat membru, pentru care numai beneficiarul serviciilor are obligația de a plăti TVA în temeiul articolului 196.

[...]"

6 Articolul 196 din aceeași directivă prevede:

„TVA este datorat de orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA și căreia îi sunt prestate serviciile prevăzute la articolul 44, atunci când serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul statului membru respectiv.”

7 Potrivit articolului 282 din Directiva 2006/112, scutiile și diminuările treptate de taxe prevăzute în secțiunea 2 din această directivă se aplică livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de întreprinderile mici.

8 Articolul 287 din această directivă prevede:

„Statele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională a următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor:

[...]

17. Bulgaria: 25 600 [de euro];

[...]"

9 Articolul 289 din directiva menționată prevede:

„Persoanele impozabile scutite de TVA nu au dreptul de a deduce TVA în conformitate cu articolele 167-171 și cu articolele 173-177 și nu pot menționa TVA pe facturile lor.”

10 Articolul 290 din Directiva 2006/112 precizează:

„Persoanele impozabile care au dreptul la scutire de TVA pot opta fie pentru regimul normal de aplicare a TVA, fie pentru procedurile simplificate prevăzute la articolul 281. În acest caz, ele beneficiază de orice [diminuare] treptată a taxelor prevăzută de legislația națională.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Dreptul bulgar

11 Articolul 70 alineatul 4 din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, DV nr. 63 din 4 august 2006, denumită în continuare „ZDDS”) prevede că o persoană înregistrată conform articolului 97a din ZDDS nu are dreptul la deducerea TVA-ului în amonte.

12 Articolul 94 din ZDDS prevede, la alineatul 3, că înregistrarea în scopuri de TVA se efectuează fie cu titlu obligatoriu, fie cu titlu facultativ.

13 Articolul 96 din ZDDS precizează, la alineatul 1, că orice persoană impozabilă care a realizat o cifră de afaceri impozabilă mai mare sau egală cu 50 000 de leva bulgărești (BGN) (aproximativ 25 600 de euro), într-o perioadă care nu depășește cele 12 luni consecutive care precedă luna în curs, are obligația de a depune o cerere de înregistrare conform prezentei legi într-un termen de 14 zile de la sfârșitul perioadei în cursul căreia a atins această cifră de afaceri.

14 Articolul 97a din ZDDS prevede:

„(1) Este supusă înregistrării conform prezentei legi orice persoană impozabilă în sensul articolului 3 alineatele 1, 5 și 6 care este destinatară a unor prestări de servicii al căror loc de executare este teritoriul național, care sunt impozabile și pentru care TVA-ul este datorat de destinatar conform articolului 82 alineatul 2.

(2) Este supusă înregistrării conform prezentei legi orice persoană impozabilă în sensul articolului 3 alineatele 1, 5 și 6, stabilită pe teritoriul național, care furnizează prestări de servicii conform articolului 21 alineatul 2, al căror loc de executare este teritoriul unui alt stat membru.

(3) O persoană impozabilă înregistrată conform alineatului 1 se consideră de asemenea că este înregistrată conform alineatului 2 și invers.

[...]”

15 Potrivit articolului 100 alineatul 1 din ZDDS:

„Orice persoană impozabilă care nu îndeplinește condițiile pentru înregistrarea obligatorie conform articolului 96 alineatul 1 are dreptul să se înregistreze conform prezentei legi.”

16 Articolul 113 alineatul 9 din ZDDS prevede:

„Persoanele impozabile care nu sunt înregistrate conform prezentei legi sau care sunt înregistrate în temeiul articolului 97a alineatele 1 și 2 [...], nu au dreptul să menționeze TVA-ul pe facturile pe care le emit.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

17 Din decizia de trimitere rezultă că EBS este o societate stabilită în Bulgaria, care furnizează prestări de servicii în domeniul serviciilor online, precum concepția de site-uri internet, dezvoltarea multimedia sau concepția grafică.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

18 Începând de la 21 decembrie 2010, EBS a fost identificată în scopuri de TVA în temeiul articolului 97a alineatul 2 din ZDDS, care prevede înregistrarea persoanelor impozabile stabilite în Bulgaria care furnizează servicii al căror loc de executare se situează pe teritoriul unui alt stat membru.

19 Potrivit deciziei de trimitere, EBS a beneficiat de prestări de servicii furnizate de persoane impozabile stabilite pe teritoriul altor state membre decât Republica Bulgaria, pe care le-a utilizat pentru a furniza prestări de servicii în alte state membre și în Elveția.

20 EBS a efectuat deducerea TVA-ului aferent prestărilor de servicii primite astfel în amonte, în cadrul regimului de taxare inversă.

21 În cadrul unui control fiscal, Naționala agenția za prihodite (Agenția Națională a Veniturilor Publice, Bulgaria) a constatat că EBS atinsese, de la 30 noiembrie 2013, cifra de afaceri începând cu care întreprinderile nu mai beneficiază de regimul de scutire de TVA în acest stat membru și trebuie, în temeiul dreptului național, să se înregistreze în scopuri de TVA, conform articolului 96 alineatul 1 din ZDDS.

22 Printr-o decizie de rectificare din 16 septembrie 2015, Agenția Națională a Veniturilor Publice a considerat, pe de o parte, că EBS și-a exercitat în mod neîntemeiat dreptul de deducere a TVA-ului aferent prestărilor de care a beneficiat în amonte, pentru motivul că articolul 70 alineatul 4 din ZDDS interzice exercitarea acestui drept de către persoanele impozabile identificate în temeiul articolului 97a din ZDDS, și, pe de altă parte, a impus EBS plata unui TVA stabilit suplimentar însoțit de dobânzi de întârziere (denumită în continuare „decizia de rectificare”).

23 Prin decizia din 30 noiembrie 2015, directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și de securitate socială” din Sofia a admis în parte cererea de rectificare a deciziei de rectificare, întrucât a considerat că interdicția deducerii TVA-ului datorat sau achitat în amonte nu putea fi opusă EBS până la identificarea sa în scopuri de TVA în temeiul articolului 96 alineatul 1 din ZDDS, ci numai până la data la care se îndeplineau condițiile pentru depunerea unei cereri de înregistrare în temeiul acestei dispoziții.

24 Obligată la plata unui quantum al TVA-ului de 2 094 196 BGN (aproximativ 1 070 741 de euro), majorat cu dobânzi de întârziere, EBS a sesizat Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria) cu o cerere de anulare a deciziei de rectificare astfel rectificate.

25 Această instanță ridică problema conformității articolului 70 alineatul 4 din ZDDS cu Directiva 2006/112.

26 Ea arată că, deși persoanele impozabile identificate în scopuri de TVA în temeiul articolului 97a din ZDDS, la care se referă articolul 70 alineatul 4 din ZDDS, nu pot să menționeze TVA-ul pe facturile lor pentru livrările pe care le efectuează în Bulgaria, ele ar trebui, în schimb, să poată factura această taxă pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii al căror loc de executare se situează în afara teritoriului acestui stat membru. Ea consideră că aceste persoane impozabile pot, în consecință, să deducă TVA-ul datorat sau achitat în amonte pentru prestările de servicii care le-au fost furnizate de persoane impozabile stabilite pe teritoriul altor state membre.

27 În acest context, Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„1) Articolul 214 din Directiva [2006/112] trebuie interpretat în sensul că, în contextul dreptului de deducere, situațiilor de înregistrare în scopuri de TVA trebuie să li se aloce o importanță diferită, respectiv permite statelor membre să acorde o importanță diferită situațiilor de înregistrare, precum în cazul articolului 97a și al articolului 70 alineatul 4 din ZDDS?

2) Articolul 168 litera (a) și articolul 169 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că o persoană înregistrată potrivit articolului 214 alineatul (1) litera (e) din directivă [a menționată] nu are dreptul la deducerea TVA-ului aferent serviciilor care i-au fost prestate de persoane impozabile din alte state membre în cazul în care utilizează aceste servicii în scopul prestării unor servicii în alte state membre și sunt îndeplinite celelalte condiții de drept material și procedural pentru exercitarea dreptului de deducere?

3) Articolul 168 litera (a) și articolul 169 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că permit o dispoziție națională precum articolul 70 alineatul 4 din ZDDS, potrivit căreia o persoană înregistrată în scopuri de TVA în temeiul articolului 214 alineatul (1) litera (d) sau (e), iar nu în temeiul articolului 214 alineatul (1) litera (a) din directivă nu are nicidecum dreptul de deducere a TVA-ului în amonte?”

Cu privire la întrebările preliminare

28 Prin intermediul celor trei întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) și articolul 169 litera (a) din Directiva 2006/112 se opun unei legislații a unui stat membru care împiedică o persoană impozabilă stabilită pe teritoriul acestui stat membru să deducă TVA-ul datorat sau achitat în amonte în acest stat membru pentru servicii furnizate de persoane impozabile stabilite în alte state membre și utilizate pentru furnizarea de prestări de servicii în alte state membre decât cel în care este stabilită această persoană impozabilă, pentru motivul că aceasta este identificată în scopuri de TVA în temeiul unuia sau al celuilalt dintre cele două cazuri prevăzute la articolul 214 alineatul (1) literele (d) și (e) din Directiva 2006/112.

29 Trebuie, mai întâi, să se precizeze că articolul 214 alineatul (1) literele (d) și (e) din Directiva 2006/112 vizează cazul în care persoana impozabilă primește, pe teritoriul unui stat membru, prestări de servicii pentru care are obligația de a plăti TVA-ul în temeiul articolului 196 din această directivă și, respectiv, pe cel în care persoana impozabilă este stabilită pe teritoriul unui stat membru și efectuează, pe teritoriul unui alt stat membru, prestări de servicii pentru care numai beneficiarul are obligația de plăti TVA-ul în temeiul aceluiași articol 196. Din decizia de trimitere reiese că această dispoziție a fost transpusă în dreptul bulgar la articolul 97a alineatele 1 și 2 din ZDDS.

30 Trebuie amintit apoi că, în temeiul unei jurisprudențe constante a Curții, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului datorat sau achitat în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (a se vedea Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 58 și jurisprudența citată).

31 Curtea a statuat de asemenea că identificarea în scopuri de TVA, prevăzută la articolul 214 din Directiva 2006/112, nu constituie decât o cerință de formă în scopul controlului, care nu poate pune în discuție în special dreptul de deducere a TVA-ului, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept (a se vedea Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 60 și jurisprudența citată).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

32 De aici rezultă în special că o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte pentru motivul că nu era identificată în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (a se vedea Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 61 și jurisprudența citată).

33 De aici rezultă de asemenea, *a fortiori*, că o legislație națională nu poate împiedica o persoană impozabilă să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte pentru motivul că este identificată în scopuri de TVA în temeiul unuia sau a celuilalt dintre cele două cazuri prevăzute la articolul 214 alineatul (1) literele (d) și (e) din Directiva 2006/112.

34 Având în vedere ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru care împiedică o persoană impozabilă stabilită pe teritoriul acestui stat membru să deducă TVA-ul datorat sau achitat în amonte în acest stat membru pentru servicii furnizate de persoane impozabile stabilite în alte state membre și utilizate pentru furnizarea de prestări de servicii în alte state membre decât cel în care este stabilită această persoană impozabilă, pentru motivul că aceasta este identificată în scopuri de TVA în temeiul unuia sau a celuilalt dintre cele două cazuri prevăzute la articolul 214 alineatul (1) literele (d) și (e) din Directiva 2006/112.

35 Cu toate acestea, din decizia de trimitere reiese că s-ar putea reține de asemenea o interpretare diferită a legislației naționale.

36 Astfel, din decizia de trimitere reiese că, din moment ce EBS nu mai putea beneficia de regimul de scutire de taxă în Bulgaria, având în vedere nivelul cifrei sale de afaceri, ea nu mai putea fi identificată în scopuri de TVA în temeiul articolului 97a alineatele 1 și 2 din ZDDS, ci trebuia, în schimb, să intre sub incidența regimului de înregistrare „obligatorie”, conform articolului 96 din ZDDS.

37 Prin urmare, pare să rezulte de aici că numai persoanele impozabile supuse regimului de scutire de taxă în Bulgaria pot fi identificate în scopuri de TVA, în temeiul articolului 97a alineatele 1 și 2 din ZDDS.

38 Dacă aceasta este situația, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, singura competentă să interpreteze dreptul național, ar trebui să se reformuleze întrebările adresate și să se considere că acestea privesc în esență chestiunea dacă articolul 168 litera (a) și articolul 169 litera (a) din Directiva 2006/112 se opun unei legislații a unui stat membru care împiedică o persoană impozabilă stabilită pe teritoriul acestui stat membru și care beneficiază în respectivul stat de un regim de scutire de taxă să exercite dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte în acest stat pentru servicii furnizate de persoane impozabile stabilite în alte state membre și utilizate pentru furnizarea de prestări de servicii în alte state membre decât cel în care este stabilită această persoană impozabilă.

39 În această privință, trebuie amintit că articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea taxei pe care are obligația de a o plăti TVA-ul datorat sau achitat în acest stat membru pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau care urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

40 Cu toate acestea, o întreprindere stabilită pe teritoriul unui stat membru și care beneficiază de regimul de scutire de taxă în acest stat nu s-ar putea prevala de dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte în temeiul acestei dispoziții. Astfel, articolul 289 din Directiva 2006/112 prevede că persoanele impozabile supuse acestui regim de scutire de taxă „nu au dreptul de a deduce TVA în conformitate cu articolele 167-171 [...] și nu pot menționa TVA pe facturile lor”.

41 Pe de altă parte, articolul 169 litera (a) din Directiva 2006/112 precizează că, pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168 din această directivă, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA-ul prevăzut la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor sale legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din aceeași directivă, efectuate în afara statului membru în care această taxă este datorată sau achitată, pentru care TVA-ul este deductibil în cazul în care aceste operațiuni sunt efectuate în acest stat membru.

42 În temeiul articolului 169 litera (a) din Directiva 2006/112, exercitarea dreptului de deducere depinde, în consecință, de aspectul dacă un asemenea drept există atunci când toate operațiunile sunt efectuate în interiorul aceluiași stat membru (a se vedea de asemenea prin analogie Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 32). Curtea a statuat, în această privință, că dreptul de deducere poate fi pus în aplicare, indiferent chiar de supunerea efectivă la TVA a operațiunii, în aval, în celelalte state membre (a se vedea de asemenea prin analogie Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 41).

43 Cu toate acestea, din moment ce o întreprindere care beneficiază de regimul de scutire de taxă în Bulgaria nu s-ar putea prevala, în acest stat membru, de dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte pentru prestări de servicii furnizate în acest stat membru, nu ar fi îndeplinită nici una dintre condițiile prevăzute la articolul 169 litera (a) din Directiva 2006/112 pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte, pentru prestări de servicii furnizate în afara acestui stat membru.

44 Este necesar, prin urmare, să se considere că articolul 168 litera (a) și articolul 169 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații a unui stat membru care împiedică o persoană impozabilă stabilită pe teritoriul unui stat membru și care beneficiază în respectivul stat de un regim de scutire de taxă să exercite dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte în acest stat pentru servicii furnizate de persoane impozabile stabilite în alte state membre și utilizate pentru furnizarea de prestări de servicii în alte state membre decât cel în care este stabilită această persoană impozabilă.

45 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru care împiedică o persoană impozabilă stabilită pe teritoriul acestui stat membru să deducă TVA-ul datorat sau achitat în amonte în acest stat membru pentru servicii furnizate de persoane impozabile stabilite în alte state membre și utilizate pentru furnizarea de prestări de servicii în alte state membre decât cel în care este stabilită această persoană impozabilă, pentru motivul că aceasta este identificată în scopuri de TVA în temeiul unuia sau al celuilalt dintre cele două cazuri prevăzute la articolul 214 alineatul (1) literele (d) și (e) din Directiva 2006/112. În schimb, articolul 168 litera (a) și articolul 169 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații a unui stat membru care împiedică o persoană impozabilă stabilită pe teritoriul acestui stat membru și care beneficiază în respectivul stat de un regim de scutire de taxă să exercite dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte în acest stat pentru servicii furnizate de persoane

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

impozabile stabilite în alte state membre și utilizate pentru furnizarea de prestări de servicii în alte state membre decât cel în care este stabilită această persoană impozabilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 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:

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 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009, trebuie interpretată în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru care împiedică o persoană impozabilă stabilită pe teritoriul acestui stat membru să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată în amonte în acest stat membru pentru servicii furnizate de persoane impozabile stabilite în alte state membre și utilizate pentru furnizarea de prestări de servicii în alte state membre decât cel în care este stabilită această persoană impozabilă, pentru motivul că aceasta este identificată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în temeiul unuia sau al celuilalt dintre cele două cazuri prevăzute la articolul 214 alineatul (1) literele (d) și (e) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162. În schimb, articolul 168 litera (a) și articolul 169 litera (a) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații a unui stat membru care împiedică o persoană impozabilă stabilită pe teritoriul acestui stat membru și care beneficiază în respectivul stat de un regim de scutire de taxă să exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte în acest stat pentru servicii furnizate de persoane impozabile stabilite în alte state membre și utilizate pentru furnizarea de prestări de servicii în alte state membre decât cel în care este stabilită această persoană impozabilă.