

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-138 din 2012 Rusedespred OOD. Facturarea unor servicii cu TVA când acestea beneficiau de scutire de TVA. Anularea dreptului de deducere a TVA la client. Refuzul restituirii TVA facturată eronat de furnizor.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

11 aprilie 2013

„Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 203 – Principiul neutralității fiscale – Rambursarea către un furnizor a taxei plătite, în cazul refuzului dreptului de deducere opus destinatarului unei operațiuni scutite”

În cauza C-138/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Varna (Bulgaria), prin decizia din 6 martie 2012, primită de Curte la 15 martie 2012, în procedura

Rusedespred OOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte de cameră, domnii A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby și C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de S. Zlateva, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de T. Ivanov și de D. Drambozova, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de D. Roussanov, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

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

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Rusedespred OOD (denumit în continuare „Rusedespred”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” din Varna, din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, cu privire la refuzul acestuia din urmă de a rambursa Rusedespred taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe care a facturat-o clientului său, după ce administrația fiscală i-a refuzat acestuia din urmă dreptul de deducere a TVA-ului respectiv pentru motivul că prestația în cauză nu era impozabilă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

4 Articolul 203 din directiva menționată prevede:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

Dreptul bulgar

5 Articolul 12 alineatul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, denumită în continuare „ZDDS”) prevede:

„Constituie operațiuni impozabile orice livrare de bunuri sau orice prestare de servicii în sensul articolelor 6 și 9, în măsura în care aceasta a fost realizată de o persoană impozabilă în sensul prezentei legi, iar locul operațiunii se află pe teritoriul național, precum și orice livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuată de o persoană impozabilă căreia i se aplică cota zero de TVA, dacă prin prezenta lege nu se prevede altfel.”

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

6 Potrivit articolului 45 alineatul 3 din ZDDS:

„Constituie [...] operațiuni scutite livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri, care nu sunt noi, livrarea terenului pe care se află clădirea, precum și constituirea și transmiterea altor drepturi reale asupra acestora.”

7 În temeiul articolului 70 alineatul 5 din ZDDS, nu există niciun drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte în cazul în care acesta a fost facturat fără a fi fost datorat.

8 Potrivit articolului 85 din această lege, obligația de plată revine oricărei persoane care menționează TVA-ul pe o factură și/sau pe o notă în sensul articolului 112.

9 Articolul 116 din aceeași lege prevede:

„(1) Rectificările și adăugirile la facturi sau la notele aferente acestora nu sunt permise. Documentele întocmite sau rectificate greșit trebuie anulate și se întocmesc documente noi.

[...]

(3) Sunt de asemenea documente întocmite greșit facturile și notele privind facturi pe care s-a menționat TVA-ul, deși nu trebuia menționat.

(4) În cazul în care documentele întocmite sau rectificate greșit sunt înscrise în registrele contabile ale furnizorului, respectiv ale prestatorului sau ale destinatarului livrărilor de bunuri sau al prestărilor de servicii, anularea acestora va fi adusă la cunoștința fiecărei părți printr-un proces-verbal care va cuprinde următoarele:

1. motivul anulării;
2. numărul și data documentului anulat;
3. numărul și data documentului nou-întocmit;
4. semnăturile persoanelor care au întocmit procesul-verbal pentru fiecare dintre părți.

(5) Toate exemplarele documentelor anulate trebuie păstrate la emitent; contabilizarea acestora de către furnizorul sau de către prestatorul de servicii și de către cumpărătorul sau de către beneficiarul bunurilor se realizează conform normelor de aplicare a prezentei legi.”

10 Rambursarea sumelor plătite cu titlu de impozit fără a fi datorate este reglementată de articolele 128 și 129 din Codul de procedură privind impozitele și asigurările (danachno osiguritelen protsesualen kodeks).

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 La 15 august 2009, Rusedespred a emis către Esi Trade EOOD (denumită în continuare „Esi Trade”) o factură pentru vânzarea și renovarea unei clădiri. Pe această factură se menționa prețul clădirii și al renovării, cuantumul impozitului la achiziționare și al taxei de timbru, precum și valoarea TVA-ului.

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

12 Întrucât vânzarea clădirii menționate era considerată ca fiind scutită de TVA, taxa a fost calculată pe baza celorlalte trei elemente ale facturii menționate, și anume costul renovării, impozitul la achiziționare și taxa de timbru.

13 Ulterior, Rusedespred a inclus aceeași factură în declarația sa fiscală aferentă perioadei în cauză, în timp ce Esi Trade și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului facturat.

14 În cursul anului 2010, Esi Trade a fost supusă unui control al administrației fiscale, care, printr-o decizie rectificativă din 18 iunie 2010, a refuzat acestei societăți dreptul de deducere a TVA-ului menționat pe factura în discuție. Potrivit administrației, toate operațiunile facturate erau scutite, astfel încât menționarea TVA-ului pe factură nu era justificată. Această decizie rectificativă a devenit definitivă la 4 aprilie 2011.

15 La 9 mai 2011, Rusedespred a introdus o cerere de rambursare a sumei facturate greșit la administrația fiscală, care a dispus efectuarea unui control la această societate și, printr-o decizie rectificativă din 2 iunie 2011, a refuzat rambursarea solicitată pentru motivul că nu se impunea constatarea unor plăți de TVA nedatorate. Astfel, conform articolului 85 din ZDDS, TVA-ul menționat pe factura emisă la 15 august 2009 ar fi fost datorat de Rusedespred în calitate sa de persoană care a menționat taxa pe această factură.

16 Întrucât Direktor a confirmat respectiva decizie rectificativă din 2 iunie 2011 printr-o decizie din 25 august 2011, Rusedespred a formulat o acțiune la Administrativen sad Varna, arătând că administrația fiscală refuzase în mod greșit rambursarea TVA-ului plătit fără să fi fost datorat în temeiul livrării scutite, dat fiind că, anterior, printr-o decizie rectificativă definitivă, aceasta refuzase destinatarului facturii dreptul de deducere a taxei menționate.

17 În cursul procedurii principale, Direktor a susținut că taxa menționată pe factura în litigiu era datorată în temeiul articolului 85 din ZDDS. Potrivit acestuia, în ipoteza în care persoana impozabilă ar considera că a săvârșit o eroare cu ocazia emiterii facturii menționate, ar avea posibilitatea, conform articolului 116 din ZDDS, să o corecteze.

18 Instanța de trimitere arată că, în speță, dreptul de deducere a TVA-ului facturat a fost refuzat societății Esi Trade printr-o decizie rectificativă definitivă. Aceasta apreciază că trebuie să se considere că riscul de pierdere a TVA-ului care rezultă din dreptul de deducere este „complet și indiscutabil” eliminat. În consecință, potrivit instanței de trimitere, obligarea furnizorului în cauză la plata respectivei taxe în temeiul articolului 85 din ZDDS ar fi contrară principiului neutralității fiscale.

19 În ceea ce privește posibilitatea Rusedespred de a corecta factura greșită, instanța de trimitere arată că, spre deosebire de opinia administrației fiscale, o astfel de posibilitate nu există în speță. Procedura rectificării documentelor întocmite în mod eronat, reglementată de articolul 116 din ZDDS, ar impune anularea documentului fiscal greșit întocmit. Or, o astfel de anulare a facturii nu ar fi permisă, dat fiind că livrarea a făcut deja obiectul unui control fiscal și că deducerea TVA-ului facturat ar fi fost refuzată cumpărătorului sau destinatarului serviciilor printr-o decizie rectificativă definitivă.

20 În aceste împrejurări, instanța de trimitere ridică problema dacă persoana impozabilă își poate întemeia dreptul la rambursarea TVA-ului facturat din greșeală pe principiile dreptului Uniunii care guvernează sistemul comun al TVA-ului. Apreciind că soluționarea litigiului principal depinde de interpretarea dreptului Uniunii, Administrativen sad Varna a hotărât 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) O persoană impozabilă are dreptul să solicite, conform principiului neutralității TVA-ului, în termenul de prescripție prevăzut, rambursarea TVA-ului nedatorat și facturat în mod eronat în cazul în care, potrivit legislației naționale, operațiunea pentru care s-a calculat taxa este scutită, riscul pierderii unor venituri fiscale este înlăturat, iar dispoziția privind rectificarea facturilor prevăzută de legea națională nu este aplicabilă?

2) Sistemul comun al TVA-ului, precum și principiile neutralității, efectivității și egalității de tratament se opun refuzului organului competent pentru colectarea veniturilor, întemeiat pe o dispoziție națională de transpunere a articolului 203 din Directiva 2006/112, de a rambursa unei persoane impozabile TVA-ul menționat de aceasta pe o factură, în cazul în care acest impozit nu este datorat întrucât este vorba despre o operațiune scutită, dar care a fost facturat, calculat și plătit fără temei, în măsura în care cumpărătorului sau destinatarului serviciilor li s-a refuzat deja dreptul de deducere a TVA-ului cu privire la aceeași operațiune printr-o decizie rectificativă definitivă pentru motivul că furnizorul sau prestatorul serviciilor a calculat taxa în mod nelegal?

3) Persoana impozabilă poate invoca în mod direct principiile care guvernează sistemul comun al TVA-ului, în mod concret principiile neutralității fiscale și efectivității, pentru a se opune unei reglementări naționale sau aplicării acesteia de către autoritățile fiscale sau de către instanțe, respectiv pentru a se opune inexistenței unei dispoziții legislative naționale, de natură să încalce principiile menționate?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

21 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiul neutralității TVA-ului, astfel cum este concretizat prin jurisprudența referitoare la articolul 203 din Directiva 2006/112, trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în temeiul unei dispoziții naționale care are ca scop transpunerea articolului menționat, administrația fiscală să refuze furnizorului unei prestații scutite rambursarea TVA-ului facturat din greșeală clientului său, pentru motivul că acest furnizor nu a efectuat o rectificare a facturii greșite, în timp ce administrația i-a refuzat definitiv acestui client dreptul de deducere a TVA-ului respectiv, refuzul definitiv având drept consecință faptul că regimul de rectificare prevăzut de legea națională nu mai este aplicabil.

22 Pentru a răspunde la aceste întrebări, trebuie, în primul rând, să se arate că articolul 203 din Directiva 2006/112 prevede că orice persoană care menționează TVA-ul pe factură este obligată să plătească taxa menționată pe această factură.

23 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că aceste persoane sunt plătitoare ale TVA-ului menționat pe o factură în mod independent de orice obligație de plată ca urmare a unei operațiuni supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco, C-566/07, Rep., p. I-5295, punctul 26 și jurisprudența citată, și Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, punctul 29).

24 Prevăzând că TVA-ul inclus pe factură este datorat, articolul 203 din Directiva 2006/112 urmărește eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate fi generat de dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârile Stadeco, punctul 28, și Stroy trans, punctul 32, citate anterior). În această privință, rezultă

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

din decizia de trimitere că un astfel de risc nu există în cauza principală, întrucât administrația fiscală i-a refuzat în mod definitiv destinatarului facturii în litigiu dreptul de deducere.

25 În al doilea rând, în ceea ce privește rambursarea TVA-ului facturat din greșeală, trebuie amintit că Directiva 2006/112 nu prevede nicio dispoziție referitoare la regularizarea de către emitentul facturii a TVA-ului facturat fără a fi datorat și că, în aceste condiții, statele membre sunt, în principiu, cele care trebuie să determine condițiile în care TVA-ul facturat fără a fi datorat poate fi regularizat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctele 48 și 49, și Hotărârea Stadeco, citată anterior, punctul 35).

26 Curtea a statuat 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 (a se vedea Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius, C-342/87, Rec., p. 4227, punctul 18, și Hotărârea Stadeco, citată anterior, punctul 36).

27 Cu toate acestea, atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, principiul neutralității TVA-ului impune ca taxa facturată fără a fi datorată să poată fi regularizată fără ca o astfel de regularizare să poată fi condiționată de statele membre de buna-credință a emitentului facturii respective. Această regularizare nu poate depinde de puterea discreționară de apreciere a administrației fiscale (a se vedea Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel, punctele 58 și 68, și Hotărârea Stadeco, punctele 37 și 38, citate anterior).

28 În al treilea rând, trebuie amintit că statele membre au, desigur, posibilitatea să adopte măsuri în vederea colectării exacte a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale (a se vedea Hotărârea Stadeco, citată anterior, punctul 39). În special, condiția potrivit căreia o factură greșită trebuie rectificată înainte de a putea obține rambursarea TVA-ului facturat din greșeală poate, în principiu, să asigure eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale (a se vedea Hotărârea Stadeco, citată anterior, punctul 42).

29 Totuși, aceste măsuri nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor astfel urmărite și nu pot, așadar, 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 (a se vedea Hotărârea Stadeco, citată anterior, punctul 39 și jurisprudența citată).

30 În consecință, dacă rambursarea TVA-ului devine imposibilă sau excesiv de dificilă în funcție de condițiile în care pot fi exercitate solicitările de restituire a unor taxe, principiul neutralității și principiul efectivității pot impune ca statele membre să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite persoanei impozabile să recupereze taxa facturată fără a fi datorată (a se vedea Hotărârea Stadeco, citată anterior, punctul 40 și jurisprudența citată).

31 În ceea ce privește cauza principală, din decizia de trimitere reiese că dreptul bulgar prevede, în principiu, posibilitatea de a obține rambursarea TVA-ului facturat din greșeală, dar exercitarea acestui drept este condiționată de rectificarea în prealabil a facturii greșite. Astfel cum s-a arătat la punctul 28 din prezenta hotărâre, o astfel de cerință poate să asigure eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale.

32 Or, rezultă de asemenea din decizia de trimitere că, potrivit dreptului național aplicabil, Rusedespred nu mai dispune de posibilitatea de a corecta factura în litigiu după ce administrația fiscală i-a refuzat definitiv destinatarului facturii dreptul de deducere a valorii TVA-ului menționat pe aceasta.

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

33 În plus, astfel cum arată instanța de trimitere, întrucât administrația fiscală i-a refuzat definitiv destinatarului facturii în litigiu dreptul de deducere, riscul unor pierderi fiscale legat de exercitarea acestui drept este complet eliminat.

34 În asemenea împrejurări, trebuie să se considere că faptul de a supune regularizarea TVA-ului menționat în mod greșit pe o factură condiției ca aceasta din urmă să fi făcut obiectul unei rectificări, condiție devenită imposibil de îndeplinit, depășește ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul urmărit de articolul 203 din Directiva 2006/112, care constă în eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale.

35 Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că principiul neutralității TVA-ului, astfel cum este concretizat prin jurisprudența referitoare la articolul 203 din Directiva 2006/112, trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în temeiul unei dispoziții naționale care are ca scop transpunerea articolului menționat, administrația fiscală să refuze furnizorului unei prestații scutite rambursarea TVA-ului facturat din greșeală clientului său, pentru motivul că acest furnizor nu a efectuat o rectificare a facturii greșite, în timp ce administrația i-a refuzat definitiv acestui client dreptul de deducere a TVA-ului respectiv, refuzul definitiv având drept consecință faptul că regimul de rectificare prevăzut de legea națională nu mai este aplicabil.

Cu privire la a treia întrebare

36 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiul neutralității TVA-ului, astfel cum este concretizat prin jurisprudența referitoare la articolul 203 din Directiva 2006/112, poate fi invocat de o persoană impozabilă pentru a se opune unei dispoziții din dreptul național care condiționează rambursarea TVA-ului facturat din greșeală de rectificarea facturii greșite, în timp ce dreptul de deducere a TVA-ului menționat a fost definitiv refuzat, acest refuz definitiv având drept consecință faptul că regimul de rectificare prevăzut de legea națională nu mai este aplicabil.

37 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, la aplicarea dreptului intern, instanțele naționale sunt obligate, în măsura posibilului, să interpreteze dispozițiile acestuia în lumina textului și a finalității directivei în cauză pentru a atinge rezultatul urmărit de aceasta și, prin urmare, să se conformeze articolului 288 al treilea paragraf TFUE. Această obligație de interpretare conformă a dreptului național este, astfel, inerentă sistemului Tratatului FUE, în măsura în care permite instanțelor naționale să asigure, în cadrul competențelor lor, deplina eficacitate a dreptului Uniunii atunci când judecă litigiile cu care sunt sesizate (a se vedea în special Hotărârea din 24 ianuarie 2012, Dominguez, C-282/10, punctul 24 și jurisprudența citată).

38 În ceea ce privește posibilitatea de a invoca principiul neutralității TVA-ului împotriva unui stat membru, este necesar să se arate mai întâi că acest principiu este un principiu fundamental al regimului comun al TVA-ului, astfel cum acesta este reglementat, printre altele, prin Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Stadeco, citată anterior, punctul 39 și jurisprudența citată).

39 În continuare, după cum rezultă din cuprinsul punctului 35 din prezenta hotărâre, principiul neutralității TVA-ului, astfel cum este concretizat prin jurisprudența referitoare la articolul 203 din Directiva 2006/112, trebuie interpretat în sensul că se opune ca administrația fiscală să refuze furnizorului unei prestații scutite rambursarea TVA-ului facturat din greșeală clientului său, pentru motivul că acest furnizor nu a efectuat o rectificare a facturii greșite, în timp ce administrația i-a refuzat

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

definitiv acestui client dreptul de deducere a TVA-ului respectiv, refuzul definitiv având drept consecință faptul că regimul de rectificare prevăzut de legea națională nu mai este aplicabil.

40 Potrivit jurisprudenței, principiul neutralității TVA-ului poate fi eventual invocat de o persoană impozabilă împotriva unei dispoziții naționale sau a aplicării acesteia care nu ar respecta acest principiu (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 34). În împrejurări precum cele care rezultă din cuprinsul punctului 35 din prezenta hotărâre, principiul neutralității TVA-ului, astfel cum este concretizat prin jurisprudența referitoare la articolul 203 din Directiva 2006/112, care prevede în sarcina statului membru în cauză o obligație necondiționată și suficient de precisă, poate fi invocat împotriva unei dispoziții naționale care l-ar încălca.

41 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că principiul neutralității TVA-ului, astfel cum este concretizat prin jurisprudența referitoare la articolul 203 din Directiva 2006/112, poate fi invocat de o persoană impozabilă pentru a se opune unei dispoziții din dreptul național care condiționează rambursarea TVA-ului facturat din greșeală de rectificarea facturii greșite, în timp ce dreptul de deducere a TVA-ului menționat a fost definitiv refuzat, acest refuz definitiv având drept consecință faptul că regimul de rectificare prevăzut de legea națională nu mai este aplicabil.

Cu privire la cheltuielile de judecată

42 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 cincea) declară:

1) Principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este concretizat prin jurisprudența referitoare la articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în temeiul unei dispoziții naționale care are ca scop transpunerea articolului menționat, administrația fiscală să refuze furnizorului unei prestații scutite rambursarea taxei pe valoarea adăugată facturată din greșeală clientului său, pentru motivul că acest furnizor nu a efectuat o rectificare a facturii greșite, în timp ce administrația i-a refuzat definitiv acestui client dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată respective, refuzul definitiv având drept consecință faptul că regimul de rectificare prevăzut de legea națională nu mai este aplicabil.

2) Principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este concretizat prin jurisprudența referitoare la articolul 203 din Directiva 2006/112, poate fi invocat de o persoană impozabilă pentru a se opune unei dispoziții din dreptul național care condiționează rambursarea taxei pe valoarea adăugată facturată din greșeală de rectificarea facturii greșite, în timp ce dreptul de deducere a respectivei taxe pe valoarea adăugată a fost definitiv refuzat, acest refuz definitiv având drept consecință faptul că regimul de rectificare prevăzut de legea națională nu mai este aplicabil.