

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

8 mai 2013(*)

„Fiscalitate – Taxă pe valoarea adăugată – Așezarea directivă 77/388/CEE – Drept de deducere a taxei aferente intrărilor – Obligații ale persoanei impozabile – Deținerea unor facturi ilegale sau imprecise – Omiterea unor mențiuni obligatorii – Refuzarea dreptului de deducere – Elemente de probă ulterioare care atestă caracterul real al operațiunilor facturate – Facturi rectificative – Drept la restituirea TVA-ului – Principiul neutralității”

În cauza C-271/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de cour d’appel de Mons (Belgia), prin decizia din 25 mai 2012, primită de Curte la 1 iunie 2012, în procedura

Petroma Transports SA,

Martens Énergie SA,

Martens Immo SA,

Martens SA,

Fabian Martens,

Geoffroy Martens,

Thibault Martens,

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnii G. Arestis (raportor), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev și J. L. da Cruz Vilaça, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, precum și pentru domnii F. Martens, G. Martens și T. Martens, de O. Van Ermengem, avocat;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de C. Soulay, în calitate de agenți,
având în vedere decizia de judecare a cauzei și concluzii, luat după ascultarea avocatului
general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea celei de a șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 94/5/CE a Consiliului din 14 februarie 1994 (JO L 60, p. 16, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și a principiului neutralității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, precum și domnii F. Martens, G. Martens și T. Martens, care constituie împreună grupul Martens, pe de o parte, și État belge (statul belgian), pe de altă parte, cu privire la refuzul acestuia din urmă de a le acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru prestații de servicii furnizate în cadrul grupului Martens.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă supune TVA-ului „livrările de bunuri și prestațiile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. [traducere neoficială]

4 Sub titlul „Fapte generatoare și exigibilitatea impozitelor”, articolul 10 din A șasea directivă prevede:

„(1) În sensul prezentei directive:

(a) «Fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca taxa să devină exigibilă;

(b) Taxa devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(2) Faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. [...]

[...]” [traducere neoficială]

5 Articolul 17 din A șasea directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei

persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din taxa pe care o datoreaz?:

(a) taxa pe valoarea ad?ugat? datorat? sau achitat? în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a-i fi livrate ?i pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a-i fi prestate de o alt? persoan? impozabil? pl?titoare de tax? pe teritoriul ??rii;

[...]" [traducere neoficial?]

6 Articolul 18 din A ?asea directiv?, referitor la normele care reglementeaz? exercitarea dreptului de deducere, precizeaz?:

„(1) Pentru a-?i exercita dreptul de deducere, o persoan? impozabil? trebuie:

(a) s? de?in? o factur? emis? în conformitate cu articolul 22 alineatul (3), pentru deducerile prev?zute la articolul 17 alineatul (2) litera (a);

[...]

(2) Persoana impozabil? efectueaz? deducerea sc?zând din valoarea total? a taxei pe valoarea ad?ugat? datorate pentru o anumit? perioad? fiscal? valoarea total? a taxei pentru care, în aceea?i perioad?, dreptul de deducere a ap?rut ?i este exercitat în conformitate cu alineatul (1).

[...]

(3) Statele membre stabilesc condi?iile ?i procedurile prin care o persoan? impozabil? poate fi autorizat? s? efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu alineatele (1) ?i (2).

[...]" [traducere neoficial?]

7 Articolul 21 alineatul (1) literele (a) ?i (c) din A ?asea directiv? prevede:

„Taxa pe valoarea ad?ugat? este datorat? de:

(1) în cadrul sistemului intern:

(a) persoana impozabil? care efectueaz? o alt? opera?iune impozabil? decât cele prev?zute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) ?i efectuate de o persoan? impozabil? stabilit? în str?in?tate. [...]

[...]

(c) orice persoan? care include [TVA-ul] pe o factur? sau pe alt document care serve?te ca factur? [...]" [traducere neoficial?]

8 Articolul 22 din A ?asea directiv?, în forma rezultat? din articolul 28h, prevede:

„Obliga?iile în cadrul sistemului intern

(1) (a) Fiecare persoan? impozabil? declar? începerea, modificarea sau încetarea activit??ii sale ca persoan? impozabil?.

[...]

(2) (a) Fiecare persoan? impozabil? face înregistr?ri contabile suficient de detaliate pentru aplicarea taxei pe valoarea ad?ugat? ?i verificarea acesteia de c?tre autoritatea fiscal?.

[...]

(3) (a) Fiecare persoană impozabilă emite o factură sau un alt document care servește drept factură pentru bunurile și serviciile pe care le-a livrat sau prestat unei alte persoane impozabile sau unei persoane juridice neimpozabile. [...]

[...]

(b) Factura precizează clar prețul, exclusiv taxa pe valoarea adăugată și taxa corespunzătoare la fiecare cota, precum și orice scutiri.

[...]

(c) Statele membre stabilesc criteriile pe baza cărora se determină dacă un document poate fi considerat o factură.

[...]

(8) Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, sub rezerva respectării principiului tratamentului egal pentru tranzacțiile interne și tranzacțiile desfășurate între statele membre de persoane impozabile și cu condiția ca aceste obligații să nu implice, în schimburile comerciale dintre statele membre, formalități la trecerea frontierei.

[...]”

Reglementarea belgiană

9 Articolul 3 alineatul 1 punctul 1 din Decretul regal nr. 3 din 10 decembrie 1969 privind deducerile în privința aplicării TVA-ului (*Moniteur belge* din 12 decembrie 1969) prevede:

„1. Pentru a putea să își exercite dreptul de deducere, persoana impozabilă are obligația:

1) în privința taxei aferente bunurilor care i-au fost livrate și serviciilor care i-au fost prestate, să dețină o factură întocmită în conformitate cu articolul 5 din Decretul regal nr. 1 din 29 decembrie 1992 [privind măsurile de garantare a plății taxei pe valoarea adăugată (*Moniteur belge* din 31 decembrie 1992, p. 27976, denumit în continuare «Decretul regal nr. 1»)].”

10 Conform articolului 5 alineatul 1 punctul 6 din Decretul regal nr. 1, factura cuprinde „elementele necesare pentru stabilirea operațiunii și a cotei taxei datorate, în special denumirea uzuală a bunurilor livrate și a serviciilor furnizate și cantitatea acestora, precum și obiectul serviciilor”.

Cauza principală și întrebările preliminare

11 Domnii F. Martens, G. Martens și T. Martens sunt avânzi-cauza ai domnului J.-P. Martens, care a exploatat o întreprindere unipersonală cu denumirea „Margaz”. Aceasta a stat la baza dezvoltării grupului Martens, ale cărei societăți desfășurau diverse activități, cum ar fi cumpărarea, vânzarea și transportul produselor petroliere, precum și servicii de lucrări imobiliare. Petroma Transports SA era principala societate din cadrul grupului Martens în ceea ce privește personalul și furniza mai multe servicii celorlalte societăți din acest grup. Pentru a reglementa utilizarea personalului în cadrul serviciilor intragrup s-au încheiat anumite contracte. Aceste contracte prevedeau o remunerare a serviciilor menționate, pe baza orelor prestate de către

personal.

12 În cadrul unor verificări efectuate începând cu anul 1997, autoritatea fiscală belgiană a contestat, atât în ceea ce privește impozitele directe, cât și TVA-ul, facturile intragrup și deducerile care rezultau din acestea începând cu exercițiul financiar 1994, pentru motivul principal că facturile respective erau incomplete și că nu se putea stabili dacă ele corespundeau unor prestații reale. Cele mai multe dintre facturile menționate cuprindeau o sumă globală, fără indicarea prețului unitar și a numărului de ore prestate de membrii personalului societăților prestatoare de servicii, împiedicând orice verificare a exactității colectării taxei de către autoritatea fiscală.

13 Aceasta a respins astfel deducerile efectuate de societățile destinatarie ale serviciilor, între altele, pentru neconformitatea cu cerințele prevăzute la articolul 5 alineatul 1 punctul 6 din Decretul regal nr. 1 și la articolul 3 alineatul 1 punctul 1 din Decretul regal nr. 3 din 10 decembrie 1969 privind deducerile în privința aplicării TVA-ului.

14 Ulterior, societățile respective au prezentat informații suplimentare, însă acestea nu au fost reținute de autoritatea fiscală drept o bază suficientă care să permită exercitarea deducerii unor diferite sume cu titlu de TVA. Astfel, această autoritate a apreciat că era vorba fie despre contracte de prestări de servicii, sub semnătură privată, prezentate tardiv după realizarea verificărilor fiscale și după comunicarea regularizărilor pe care această autoritate intenționa să le efectueze, care nu aveau astfel o dată certă și nu erau opozabile terților, fie despre facturi care au fost completate după emiterea lor, în etapa procedurii administrative, în manieră olografă, cu mențiuni referitoare la numărul de ore prestate de membrii personalului, la programul de muncă și la natura serviciilor prestate și care, în consecință, potrivit autorității fiscale, erau lipsite de orice forță probatorie.

15 La 2 februarie 2005, tribunal de première instance de Mons (Tribunalul de Primă Instanță din Mons) a pronunțat mai multe hotărâri. Deși, în cazul anumitor facturi, instanța menționată a dat câștig de cauză contribuabilului, aceasta a confirmat și respingerea deducerii TVA-ului în cazul societăților destinatarie ale serviciilor.

16 Ca urmare a unor cereri noi având ca obiect restituirea taxelor plătite de societățile prestatoare de servicii, această instanță a decis să redeschidă dezbaterile. Printr-o hotărâre din 23 februarie 2010, tribunal de première instance de Mons s-a pronunțat cu privire la cauzele conexe și a respins cererile de restituire ca nefondate. Societățile prestatoare au declarat apel împotriva hotărârii menționate.

17 În aceste condiții, cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Un stat membru are dreptul să refuze deducerea în cazul unor persoane impozabile, destinatarie ale unor servicii, care dețin facturi lacunare, însă completate prin furnizarea de informații prin care se urmărește dovedirea caracterului real, a naturii și a valorii operațiunilor facturate (contracte, reconstituirea cifrelor pe baza declarațiilor date la Oficiul Național al Securității Sociale, informații cu privire la grupul implicat etc.)?”

2) Un stat membru care refuză deducerea în cazul unor persoane impozabile, destinatarie ale serviciilor, ca urmare a caracterului imprecis al facturilor nu are obligația să constate că facturile ar fi în egală măsură atât de imprecise pentru a permite [plata] TVA-ului? Prin urmare, în vederea garantării principiului neutralității TVA-ului, un stat membru nu are obligația de a acorda prestatorilor de servicii astfel contestate restituirea TVA-ului care îi fusese plătit?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

18 Este necesar să se arate că instanța de trimitere nu precizează dispozițiile din dreptul Uniunii a căror interpretare o solicită.

19 În aceste condiții, rezultatul din decizia de trimitere și din contextul în care se înscrie litigiul principal și întrebările preliminare se referă la interpretarea dispozițiilor din A șasea directivă și a principiului neutralității fiscale.

20 Întrucât din decizia menționată rezultă de asemenea că primele facturi în litigiu sunt datate 31 martie 1994, dispozițiile în discuție trebuie interpretate în versiunea lor aplicabilă la această dată.

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului poate fi refuzat unor persoane impozabile, destinatarii ale unor servicii, care dețin facturi incomplete, în cazul în care acestea din urmă sunt completate ulterior prin furnizarea de informații prin care se urmărește dovedirea caracterului real, a naturii și a valorii operațiunilor facturate.

22 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, că dreptul de deducere este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, punctele 25 și 26, precum și jurisprudența citată).

23 Regimul deducerilor, astfel stabilit, urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în acest mod, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, Faxworld, C-137/02, Rec., p. I-5547, punctul 37, și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. I-14009, punctul 24).

24 Rezultatul astfel din articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă și orice persoană impozabilă are dreptul de a deduce sumele care îi sunt facturate cu titlu de TVA pentru serviciile care îi sunt prestate, în măsura în care aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Rep., p. I-3459, punctul 17 și jurisprudența citată).

25 În ceea ce privește normele care reglementează exercitarea dreptului de deducere, articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă prevede că persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din această directivă.

26 Potrivit articolului 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, factura precizează clar prețul, exclusiv taxa pe valoarea adăugată și taxa corespunzătoare la fiecare cotă, precum și orice scutiri. Același articol 22 alineatul (3) litera (c) autorizează statele membre să stabilească criteriile pe baza cărora se determină dacă un document poate fi considerat o factură. În plus, alineatul (8) al aceluiași articol 22 permite statelor membre să impună alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale.

27 Rezultatul și, în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere, A șasea directivă se

limitează și impun o factură care conține anumite mențiuni și c? statele membre pot și prevăd mențiuni suplimentare pentru a asigura colectarea exactă a TVA-ului și verificarea acesteia de către autoritatea fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iulie 1988, Jeunehomme și EGI, 123/87 și 330/87, Rec., p. 4517, punctul 16).

28 Impunerea, în vederea exercitării dreptului de deducere, a altor mențiuni pe factură decât cele prevăzute la articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă trebuie totuși să se limiteze la ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea TVA-ului și verificarea acesteia de către autoritatea fiscală. În plus, astfel de mențiuni nu trebuie, prin numărul sau prin caracterul lor tehnic, să fie practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea dreptului de deducere (Hotărârea Jeunehomme și EGI, citată anterior, punctul 17).

29 În ceea ce privește reglementarea națională în discuție în litigiul principal, este necesar să se arate că État belge a utilizat posibilitatea prevăzută la articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, întrucât, în conformitate cu articolul 5 alineatul 1 punctul 6 din Decretul regal nr. 1, factura trebuie să cuprindă elementele necesare pentru stabilirea operațiunii și a cotei taxei datorate, în special denumirea uzuală a bunurilor livrate și a serviciilor furnizate, precum și cantitatea și obiectul acestora.

30 În această privință, este de competența instanței de trimitere să verifice dacă mențiunile suplimentare impuse de reglementarea menționată sunt în conformitate cu cerințele prevăzute la punctul 28 din prezenta hotărâre.

31 Pe de altă parte, deși la punctul 41 din Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rep., p. I-7467), Curtea a statuat că nu este permis statelor membre să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de respectarea condițiilor privind conținutul facturilor, care nu sunt prevăzute în mod expres de dispozițiile 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), este necesar să se arate că, în cauza în discuție în litigiul principal, dispozițiile în vigoare la acea dată permiteau statelor membre să stabilească criteriile potrivit cărora un document poate fi considerat că este o factură.

32 Din decizia de trimitere reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului a fost refuzată persoanelor impozabile, destinatarii ale unor servicii, pentru motivul că facturile în discuție în litigiul principal nu erau suficient de precise și de complete. În special, instanța de trimitere arată că cele mai multe dintre facturi nu indicau prețul unitar și numărul de ore prestate de membrii personalului societăților prestatoare de servicii, împiedicând orice verificare a exactității colectării taxei de către autoritatea fiscală.

33 Reclamanții din litigiul principal arată că lipsa de pe facturi a anumitor mențiuni impuse de reglementarea națională nu este de natură să repună în discuție exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului în cazul în care caracterul real, natura și întinderea operațiunilor au fost demonstrate ulterior autorităților fiscale.

34 Or, trebuie amintit că sistemul comun al TVA-ului nu interzice efectuarea unor corecturi ale facturilor greșite. Astfel, în cazul în care condițiile de fond pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului sunt îndeplinite, iar înainte de adoptarea deciziei de autoritatea în cauză persoana impozabilă a furnizat acesteia din urmă o factură corectată, acordarea acestui drept nu poate, în principiu, să fie refuzată persoanei impozabile pentru motivul că factura inițială conținea o eroare (a se vedea în acest sens Hotărârea Pannon Gép Centrum, citată anterior, punctele 43-45).

35 Cu toate acestea, trebuie să se constate că, în ceea ce privește litigiul principal, informațiile

necesare pentru completarea și rectificarea facturilor au fost prezentate după ce autoritatea fiscală a adoptat decizia privind refuzarea dreptului de deducere a TVA-ului, astfel încât, anterior adoptării acestei decizii, facturile furnizate autorității menționate nu fuseseră încă rectificate pentru a-i permite să asigure colectarea exactă a TVA-ului și verificarea acesteia.

36 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că dispozițiile din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului poate fi refuzat unor persoane impozabile, destinatarii ale unor servicii, care dețin facturi incomplete, chiar dacă acestea din urmă sunt completate ulterior prin furnizarea de informații prin care se urmărește dovedirea caracterului real, a naturii și a valorii operațiunilor facturate după adoptarea unei astfel de decizii de refuz.

Cu privire la a doua întrebare

37 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că se opune ca autoritatea fiscală să refuze restituirea TVA-ului plătit de o societate prestatoare de servicii în cazul în care exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent serviciilor respective a fost refuzat societăților destinatarii ale acestor servicii ca urmare a neregulilor constatate în facturile emise de acea societate prestatoare de servicii.

38 În consecință, se ridică problema dacă, pentru a asigura principiul neutralității fiscale, exigibilitatea TVA-ului în cazul unui prestator de servicii poate fi condiționată de exercitarea efectivă a deducerii TVA-ului în cazul destinatarului acestor servicii.

39 În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) din A șasea directivă, livrările de bunuri și prestările de servicii sunt supuse TVA-ului în cazul în care sunt efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare. Reiese de la articolul 10 alineatul (2) din această directivă că faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

40 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii și pentru fiecare livrare de bunuri efectuate cu titlu oneros de către o persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 46 și jurisprudența citată).

41 Prin urmare trebuie să se constate că, astfel cum arată în mod întemeiat *État belge* și Comisia Europeană în observațiile lor scrise, rezultă din dispozițiile din A șasea directivă menționate anterior că sistemul comun al TVA-ului nu condiționează exigibilitatea acestuia în cazul unei persoane impozabile, prestatoare de servicii, de exercitarea efectivă a dreptului de deducere a TVA-ului în cazul unei persoane impozabile, destinatară a acestor servicii.

42 Rezultă din cuprinsul punctului 13 din prezenta hotărâre că exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent prestărilor de servicii în discuție în litigiul principal, de care ar fi trebuit să beneficieze în mod normal destinatarii acestora, le-a fost refuzat ca urmare a lipsei anumitor mențiuni obligatorii pe facturile emise de prestatorul de servicii.

43 Din moment ce, în litigiul principal, caracterul real al prestărilor de servicii supuse TVA-ului a fost confirmat, TVA-ul aferent acestor operațiuni era exigibil și a fost plătit în mod întemeiat autorității fiscale. În acest context, principiul neutralității fiscale nu poate fi invocat pentru a justifica restituirea TVA-ului într-o situație precum cea din litigiul principal. Orice altă interpretare ar fi de natură să favorizeze situații care ar putea să împiedice colectarea exactă a TVA-ului,

tocmai ceea ce articolul 22 din A ?asea directiv? urm?re?te s? evite.

44 În consecin??, având în vedere cele de mai sus, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? principiul neutralit??ii fiscale nu se opune ca autoritatea fiscal? s? refuze restituirea TVA-ului plătit de o societate prestatoare de servicii în cazul în care exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent acestor servicii a fost refuzat? societ??ilor destinatare ale serviciilor respective ca urmare a neregulilor constatate în facturile emise de acea societate prestatoare de servicii.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

45 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 doua) declar?:

1) **Dispozi?iile din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 94/5/CE a Consiliului din 14 februarie 1994, trebuie interpretate în sensul c? nu se opun unei reglement?ri na?ionale, precum cea în discu?ie în litigiul principal, în temeiul c?reia dreptul de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? poate fi refuzat unor persoane impozabile, destinatare ale unor servicii, care de?in facturi incomplete, chiar dac? acestea din urm? sunt completate ulterior prin furnizarea de informa?ii prin care se urm?re?te dovedirea caracterului real, a naturii ?i a valorii opera?iunilor facturate dup? adoptarea unei astfel de decizii de refuz.**

2) **Principiul neutralit??ii fiscale nu se opune ca autoritatea fiscal? s? refuze restituirea taxei pe valoarea ad?ugat? pl?tite de o societate prestatoare de servicii în cazul în care exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? aferente acestor servicii a fost refuzat? societ??ilor destinatare ale serviciilor respective ca urmare a neregulilor constatate în facturile emise de acea societate prestatoare de servicii.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: franceza.