

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a ?aptea)

12 aprilie 2018(*)

„Trimitere preliminar? – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 63, 167, 168, 178-180, 182 ?i 219 – Principiul neutralit?ii fiscale – Drept de deducere a TVA?ului – Termen prev?zut de legisla?ia na?ional? pentru exercitarea acestui drept – Deducerea TVA?ului stabilit suplimentar pl?tit statului ?i care a f?cut obiectul unor documente de rectificare a facturilor ini?iale în urma unei rectific?ri fiscale – Data la care începe s? curg? termenul”

În cauza C?8/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal de Justiça (Curtea Suprem? de Justi?ie, Portugalia), prin decizia din 2 ianuarie 2017, primit? de Curte la 9 ianuarie 2017, în procedura

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

împotriva

Flexipiso – Pavimentos SA,

CURTEA (Camera a ?aptea),

compus? din domnul A. Rosas, pre?edinte de camer?, doamna C. Toader ?i domnul E. Jaraši?nas (raportor), judec?tori,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Biosafe – Indústria de Reciclagens SA, de M. Torres ?i de A. G. Schwalbach, advogados;
 - pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Figueiredo ?i de R. Campos Laires, în calitate de agen?i;
 - pentru Comisia European?, de L. Lozano Palacios ?i de M. Afonso, în calitate de agen?i,
- dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 30 noiembrie 2017,
- pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolelor 63, 167, 168, 178-180, 182

219 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, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiului neutralității fiscale.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (denumită în continuare „Biosafe”), pe de o parte, și Flexipiso – Pavimentos SA (denumită în continuare „Flexipiso”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a rambursa Biosafe taxa pe valoarea adăugată (TVA) stabilită suplimentar pe care aceasta a achitat-o în urma unei rectificări fiscale.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 63 din Directiva TVA prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

4 Titlul X din această directivă, privind deducerile, cuprinde un capitol 1, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, care este compus din articolele 167-172 din aceasta. Acest articol 167 prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

5 Articolul 168 din directiva menționată 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 plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

6 Capitolul 4 din acest titlu X, intitulat „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, cuprinde articolele 178-183 din Directiva TVA. Potrivit articolului 178 din aceasta din urmă:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[...]”

7 Articolul 179 din această directivă prevede:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de

deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

[...]"

8 Articolul 180 din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179.”

9 Potrivit articolului 182 din aceeași directivă, „[s]tatele membre stabilesc condițiile și normele de aplicare a articolelor 180 și 181”.

10 Articolul 219 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Orice document sau mesaj ce modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc este asimilat unei facturi.”

Dreptul portughez

11 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumit în continuare „CIVA”), prevede, la articolul 7, intitulat „Fapt generator și exigibilitatea taxei”:

„1. Fără a aduce atingere dispozițiilor de la alineatele următoare, taxa este datorată și devine exigibilă:

a) în cazul transferurilor de bunuri, în momentul în care bunurile sunt puse la dispoziția cumpărătorului.

[...]"

12 Articolul 8 din acest cod are următorul cuprins:

„1. Fără a aduce atingere dispozițiilor de la articolul anterior, în situația în care transferul de bunuri sau prestarea de servicii dă naștere unei obligații de a emite factură sau un document echivalent, potrivit articolului 29, taxa devine exigibilă:

a) dacă se respectă termenul pentru emiterea facturii sau a documentului echivalent, în momentul emiterii.

[...]"

13 Articolul 19 din CIVA, intitulat „Drept de deducere”, prevede la alineatul 2:

„Numai taxa menționată în următoarele documente, emise în numele persoanei impozabile și aflate în posesia sa, conferă dreptul de deducere:

a) facturi și documente echivalente emise în mod legal;

[...]"

14 Potrivit articolului 22 alineatul 1 din CIVA:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, potrivit prevederilor articolelor 7 și 8, scăzând din valoarea totală a taxei datorate pentru operațiunile

taxabile ale persoanei impozabile dintr-o perioadă de referință valoarea taxei deductibile exigibile din aceeași perioadă.”

15 Articolul 29 alineatul 7 din CIVA prevede:

„De asemenea, se impune emiterea unei facturi sau a unui document echivalent când baza de impozitare a unei operațiuni sau o taxă corespunzătoare a suferit modificări din orice motiv, inclusiv o inexactitate.”

16 Articolul 36 alineatul 1 din CIVA prevede că factura sau documentul echivalent menționat la articolul 29 din acest cod trebuie emis cel târziu în a cincea zi lucrătoare după data la care taxa devine exigibilă potrivit articolului 7 din acesta. Totuși, în cazul plăților pentru un transfer de bunuri sau pentru o prestare de servicii încă neefectuate, data emiterii documentului justificativ va fi cea a încasării sumei respective.

17 Potrivit articolului 37 alineatul 1 din CIVA:

„Cuantumul taxei calculate se adăugă la valoarea facturii sau a documentului echivalent, fiind suportat de cumpărătorii bunurilor sau de utilizatorii serviciilor.”

18 Articolul 79 alineatul 1 din CIVA prevede:

„Cumpărătorul bunurilor sau al serviciilor taxate, fiind una dintre persoanele impozabile menționate la articolul 2 alineatul 1 litera a), acționând în această calitate și nefiind scutit de plată, este răspunzător în solidar cu furnizorul pentru plata taxei în situația în care factura sau documentul echivalent, a căruia emisie este obligatorie potrivit articolului 29, nu a fost transmis sau conține o mențiune inexactă a denumirii sau a adresei părților, a naturii sau a cantității bunurilor transferate sau a serviciilor prestate, a prețului sau a cuantumului taxei datorate.”

19 Potrivit articolului 98 alineatul 2 din CIVA:

„Fără a aduce atingere normelor specifice, dreptul la deducerea sau la rambursarea taxei achitate în plus poate fi exercitat numai în termen de patru ani de la nașterea dreptului de deducere sau, respectiv, de la plata excedentară a taxei.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

20 În perioada cuprinsă între luna februarie a anului 2008 și luna mai a anului 2010, Biosafe a vândut către Flexipiso, persoană impozabilă în scopuri de TVA, granule de cauciuc fabricate din pneuri reciclate, în valoare totală de 664 538,77 euro, aplicând o cotă redusă de TVA de 5 %.

21 La finalul unui control fiscal efectuat în cursul anului 2011 cu privire la exercițiile 2008-2010, administrația fiscală portugheză a considerat că ar fi trebuit aplicată cota normală de TVA de 21 % și a efectuat rectificări de TVA în sumă totală de 100 906,50 euro.

22 Biosafe a achitat această sumă și a solicitat rambursarea din partea Flexipiso adresându-i acesteia note de debit. Flexipiso a refuzat să plătească acest TVA stabilit suplimentar pentru motivul în special că nu putea să efectueze deducerea acestuia, întrucât termenul de patru ani prevăzut la articolul 98 alineatul 2 din CIVA a expirat pentru operațiunile efectuate până la 24 octombrie 2008 înainte de primirea notelor de debit care a avut loc la 24 octombrie 2012, și că aceasta nu avea obligația de a suporta consecințele unei erori pentru care Biosafe era singura răspunzătoare.

23 În urma acestui refuz, Biosafe a introdus o acțiune pentru a obține obligarea Flexipiso la

rambursarea sumei pe care a achitat-o, majorat cu dobânzi de întârziere. Această acțiune a fost respinsă de instanța de prim grad de jurisdicție și de instanța de apel, care au considerat că, chiar dacă există o obligație de repercutare a TVA-ului, persoanei care achiziționează bunurile nu i se poate impune plata acestei taxe decât dacă facturile sau documentele echivalente au fost emise la timp pentru a-i permite să efectueze deducerea acesteia. Acestea au considerat că, în ceea ce privește notele de debit primite de Flexipiso la mai mult de patru ani după emiterea facturilor inițiale, Biosafe nu putea repercuta TVA-ul aferent acestora asupra Flexipiso în măsura în care aceasta din urmă nu mai avea dreptul să efectueze deducerea TVA-ului și în care este sigur că eroarea privind cota aplicabilă era imputabilă Biosafe.

24 În aceste condiții, Biosafe a declarat recurs la instanța de trimitere, Supremo Tribunal de Justiça (Curtea Supremă de Justiție, Portugalia). Aceasta din urmă arată că există o îndoială cu privire la aspectul dacă articolele 63, 167, 168, 178-180 și 182 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității fiscale se opun unei legislații naționale din care rezultă că, în împrejurări precum cele din litigiul principal, termenul în care clientul poate efectua deducerea TVA-ului stabilit suplimentar începe să curgă de la data emiterii facturilor inițiale, iar nu de la emiterea sau de la primirea documentelor de rectificare. Există de asemenea o îndoială, potrivit acesteia, cu privire la aspectul dacă clientul, în astfel de împrejurări, poate refuza plata TVA-ului stabilit suplimentar din cauza imposibilității de a efectua deducerea acestuia.

25 În aceste împrejurări, Supremo Tribunal de Justiça (Curtea Supremă de Justiție) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Directiva [TVA], în particular articolele 63, 167, 168, 178-180, 182 și 219 din aceasta, precum și principiul neutralității fiscale se opun unei legislații naționale din care rezultă că, într-o situație în care vânzătorul bunurilor, care este plătitor de TVA, a fost supus unui control fiscal din care a rezultat că a aplicat o cotă a TVA-ului mai mică decât cea care trebuia aplicată, a plătit statului taxa suplimentară și dorește să obțină plata corespunzătoare de la cumpărător, de asemenea plătitor de TVA, termenul în care acesta din urmă poate deduce respectiva taxă suplimentară începe să curgă de la data emiterii facturilor inițiale, iar nu a emiterii sau a primirii documentelor rectificative?

2) În cazul unui răspuns negativ, se ridică problema dacă directiva și, în particular, articolele menționate, precum și principiul neutralității fiscale se opun unei legislații din care rezultă că, după primirea documentelor rectificative ale facturilor inițiale, emise în urma controlului fiscal, și după plata către stat a taxei suplimentare, în scopul obținerii plății taxei suplimentare, atunci când termenul menționat pentru exercitarea dreptului de deducere a expirat, refuzul cumpărătorului de a efectua plata este sau nu este legitim, având în vedere că imposibilitatea deducerii taxei suplimentare justifică refuzul repercutării acesteia asupra sa?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

26 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 63, 167, 168, 178-180, 182 și 219 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru în temeiul căreia, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care, în urma unei rectificări fiscale, a fost plătit statului TVA stabilit suplimentar și acesta a făcut obiectul unor documente de rectificare a facturilor inițiale la mai mulți ani după livrarea bunurilor în cauză, se refuză beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului pentru motivul că termenul prevăzut de reglementarea menționată pentru exercitarea acestui drept ar fi început să curgă de la data emiterii facturilor inițiale menționate și ar fi expirat.

27 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 37 și jurisprudența citată).

28 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul 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 TVA-ului (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 38 și jurisprudența citată).

29 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 39 și jurisprudența citată).

30 Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 40 și jurisprudența citată).

31 În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva TVA că, pentru a putea beneficia de dreptul amintit, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere a TVA-ului să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 41 și jurisprudența citată).

32 În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 42 și jurisprudența citată).

33 Din considerațiile de mai sus rezultă că, deși, în temeiul articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului ia naștere la data la care taxa devine exigibilă, exercitarea dreptului menționat nu este în principiu posibilă, conform articolului 178 din această directivă, decât din momentul în care persoana impozabilă este în posesia unei facturi (Hotărârea din 21

martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 43 și jurisprudența citată).

34 Potrivit articolului 167 și articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului se exercită, în principiu, în cadrul perioadei în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibil.

35 Cu toate acestea, în temeiul articolelor 180 și 182 din această directivă, o persoană imposibilă poate fi autorizată să efectueze deducerea TVA-ului chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării condițiilor și a modalităților stabilite prin regulamentele naționale (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 45 și jurisprudența citată).

36 Totuși, posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA-ului fără limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei imposibile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 46 și jurisprudența citată).

37 Astfel, Curtea a statuat deja că un termen de decădere, a cărui expirare are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA-ului în amonte, determinându-l să piardă dreptul de deducere a TVA-ului, nu poate fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA, în măsura în care, pe de o parte, acest termen se aplică în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, nu face practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului (principiul eficacității) (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 47 și jurisprudența citată).

38 În plus, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot să prevadă alte obligații pe care le-ar considera necesare în vederea colectării în mod corect a TVA-ului și a prevenirii fraudei. Combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri reprezintă, astfel, un obiectiv recunoscut și promovat de această directivă. Totuși, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din aceasta nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor asemenea obiective. Acestea nu pot, prin urmare, să fie utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, implicit, neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 48 și jurisprudența citată).

39 Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale că elementele obiective care stabilesc existența unei fraude sau a unui abuz sunt întrunite. Revine în continuare instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 52 și jurisprudența citată).

40 În speță, din decizia de trimitere reiese că, în urma unui control fiscal care a avut loc în cursul anului 2011, administrația fiscală portugheză a efectuat rectificări de TVA privind livrări de bunuri care au avut loc între luna februarie a anului 2008 și luna mai a anului 2010 pentru care Biosafe aplicase în mod greșit cota de TVA redusă în loc de cota normală. Biosafe a efectuat atunci o regularizare a TVA-ului achitând TVA-ul stabilit suplimentar și emițând note de debit, care constituie, potrivit instanței de trimitere, documente de rectificare a facturilor inițiale.

41 Guvernul portughez consideră că Biosafe și Flexipiso au pus în aplicare, în mod deliberat și repetat, într-o perioadă de cel puțin doi ani și jumătate, practici sistematice de fraudă și de evaziune fiscală. Existența unor astfel de practici nu poate astfel să fie exclusă într-o astfel de situație. Cu toate acestea, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, care este întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, orice apreciere a situației de fapt este de competența instanței naționale. Curtea în special nu este abilitată să se pronunțe decât cu privire la interpretarea sau la validitatea unui text al Uniunii pornind de la faptele care îi sunt indicate de instanța națională (Hotărârea din 8 mai 2008, Danske Svineproducenter, C-491/06, EU:C:2008:263, punctul 23, precum și Ordonanța din 14 noiembrie 2013, Krejci Lager & Umschlagbetrieb, C-469/12, EU:C:2013:788, punctul 28). Or, în speță, instanța de trimitere arată că este cert că eroarea în ceea ce privește alegerea cotei de TVA aplicabile este imputabilă Biosafe.

42 În aceste împrejurări, rezultă că Flexipiso a fost în imposibilitatea obiectivă de a exercita dreptul său de deducere înainte de regularizarea TVA-ului efectuat de Biosafe, întrucât nu a dispus anterior de documentele de rectificare a facturilor inițiale și nici nu a știut că era datorat TVA stabilit suplimentar.

43 Astfel, doar ca urmare a acestei regularizări condițiile de fond și de formă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA-ului au fost întrunite, iar Flexipiso a putut, aadar, să ceară să fie scutit de TVA-ul datorat sau achitat în conformitate cu Directiva TVA și cu principiul neutralității fiscale. În consecință, întrucât Flexipiso nu a făcut dovada unei lipse de diligență înainte de primirea notelor de debit și în absența unui abuz sau a unei coluziuni frauduloase cu Biosafe, un termen care ar fi început să curgă de la data de emitere a facturilor inițiale și care, pentru anumite operațiuni, ar fi expirat înaintea acestei regularizări nu se poate opune în mod valabil exercitării dreptului de deducere a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 50).

44 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 63, 167, 168, 178-180, 182 și 219 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru în temeiul creia, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care, în urma unei rectificări fiscale, a fost plătit statului TVA stabilit suplimentar și acesta a făcut obiectul unor documente de rectificare a facturilor inițiale la mai mulți ani după livrarea bunurilor în cauză, se refuză beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului pentru motivul că termenul prevăzut de reglementarea menționată pentru exercitarea acestui drept ar fi început să curgă de la data emiterii facturilor inițiale menționate și ar fi expirat.

Cu privire la a doua întrebare

45 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, clientul poate, în împrejurări precum cele din litigiul principal, să refuze să plătească furnizorului TVA-ul stabilit suplimentar pe care acesta l-a achitat, pentru motivul că nu mai poate efectua deducerea acestui supliment din cauza expirării termenului prevăzut de legislația națională pentru exercitarea dreptului de deducere.

46 Din răspunsul la prima întrebare rezultă că nu se poate ca unei persoane impozabile, în astfel de împrejurări, să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului stabilit suplimentar pentru motivul că termenul prevăzut de legislația națională pentru exercitarea acestui drept ar fi expirat. Având în vedere acest răspuns, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

47 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 șaptea) declară:

Articolele 63, 167, 168, 178-180, 182 și 219 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru în temeiul căreia, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care, în urma unei rectificări fiscale, a fost plătit statului taxă pe valoarea adăugată (TVA) stabilită suplimentar și aceasta a făcut obiectul unor documente de rectificare a facturilor inițiale la mai mulți ani după livrarea bunurilor în cauză, se refuză beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului pentru motivul că termenul prevăzut de reglementarea menționată pentru exercitarea acestui drept ar fi început să curgă de la data emiterii facturilor inițiale menționate și ar fi expirat.

Semnături

* Limba de procedură: portugheza.