

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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-387/16 - Nidera BV. Nerambursarea TVA la termen – dobanzi de întârziere solicitate de persoana impozabilă îndreptățită la rambursare.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

28 februarie 2018

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Deducerea taxei achitate în amonte – Articolul 183 – Rambursarea excedentului de TVA – Rambursare cu întârziere – Cuantumul dobânzilor de întârziere datorate în temeiul dreptului național – Reducerea acestui cuantum pentru motive care nu pot fi imputate persoanei impozabile – Admisibilitate – Neutralitate fiscală – Securitate juridică”

În cauza C-387/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), prin decizia din 5 iulie 2016, primită de Curte la 12 iulie 2016, în procedura

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

împotriva

Nidera BV,

cu participarea:

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii C. Vajda (raportor) și E. Juhász, doamna K. Jūrimaė și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul R. Schiano, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 8 iunie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Nidera BV, de I. Misiūnas, de V. Vičius și de I. Pašvenskaitė, în calitate de agenți;
- pentru guvernul lituanian, de D. Kriauciūnas, de R. Butvydytė și de R. Krasuckaitė, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek și de J. Vlácil, în calitate de agenți;

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

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți, după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 octombrie 2017, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 183 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”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspekția națională fiscală din subordinea Ministerului Finanțelor din Republica Lituania, denumită în continuare „Inspekția națională fiscală”), pe de o parte, și Nidera BV, pe de altă parte, în legătură cu cuantumul dobânzilor de întârziere datorate ca urmare a rambursării cu întârziere către aceasta din urmă a excedentului de taxă pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 183 primul paragraf din Directiva TVA prevede:

„Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.”

Dreptul lituanian

4 Articolul 91 alineatul 10 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea ce rezultă din Legea nr. IX-751 din 5 martie 2002, prevedea că TVA-ul plătit în plus trebuie să fie rambursat în conformitate cu procedura și în termenele stabilite în Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Legea Republicii Lituania privind administrarea fiscalității).

5 Articolul 8 alineatul 3 din Legea Republicii Lituania privind administrarea fiscalității, astfel cum a fost modificată prin Legea nr. X-1249 din 3 iulie 2007 (denumită în continuare „Legea privind administrarea fiscalității”), prevede:

„În scopul administrării fiscalității, administrația fiscală respectă criteriile caracterului rezonabil și echității.”

6 Potrivit articolului 87 alineatele 5-7 și 9 din Legea privind administrarea fiscalității:

„5. Cuantumul taxelor și impozitelor plătite în exces de către contribuabil care rămân după compensarea cu o eventuală datorie fiscală se rambursează la solicitarea contribuabilului. [...]

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. [A]dministrația fiscală are dreptul de a verifica, în conformitate cu procedura și în termenele prevăzute în prezenta lege, dacă cererea contribuabilului de rambursare a taxei plătite în exces este justificată. [...]

7. [A]dministrația fiscală trebuie să ramburseze contribuabilului taxa plătită în plus după cum urmează:

1) taxa plătită în plus se rambursează în termen de 30 de zile de la data primirii unei cereri scrise de rambursare a taxei plătite în exces. În cazurile în care administrația fiscală solicită contribuabilului să depună documente suplimentare, termenul de 30 de zile menționat anterior se calculează începând cu următoarea zi de la data primirii documentelor solicitate. [...] Termenele prevăzute la prezentul alineat nu se aplică în cazurile menționate la punctul 2 al prezentului alineat;

2) în cazul în care se efectuează un control fiscal cu privire la rambursarea taxei plătite în exces sau în cazul în care aspectele legate de rambursarea unei taxe plătite în exces constituie parte integrantă a controlului efectuat de administrația fiscală cu privire la contribuabil, taxa plătită în exces trebuie să fie rambursată cel târziu în termen de 20 de zile de la data comunicării către contribuabil a deciziei administrației fiscale prin care se recalculează taxa și/sau sumele aferente datorate de contribuabil (sau a certificatului din care rezultă că nu a existat nicio încălcare).

[...]

9. În cazul în care administrația fiscală nu rambursează taxa plătită în exces în termenul prevăzut la alineatul 7 al prezentului articol, se calculează dobânzi asupra sumei respective, în favoarea contribuabilului, până la momentul restituirii taxei plătite în exces. Cuantumul acestei dobânzi este egal cu cuantumul dobânzilor de întârziere pentru plata cu întârziere a impozitului sau a taxei.”

7 Articolul 99 din Legea privind administrarea fiscalității prevede:

„Ministrul finanțelor stabilește rata dobânzilor de întârziere și modul de calcul al acestora, ținând seama de media ponderată a ratei anuale a dobânzii pentru bonurile de trezorerie emise în cursul trimestrului precedent de statul lituanian prin intermediul unei proceduri de licitație. Rata dobânzilor de întârziere este obținută prin majorarea ratei medii menționate anterior cu 10 puncte procentuale.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

8 În perioada cuprinsă între lunile februarie și mai ale anului 2008, Nidera, societate cu sediul în Țările de Jos, a cumpărat în Lituania grâu de la furnizori de produse agricole. Valoarea totală a TVA-ului achitat, în conformitate cu facturile emise de acești furnizori, s-a ridicat la 11 743 259 de litas lituanieni (LTL) (aproximativ 3,4 milioane de euro). În aceeași perioadă, Nidera a exportat grâul respectiv către țări terțe, aplicând cota de TVA de 0 % prevăzută în dreptul lituanian.

9 La 12 august 2008, Nidera a fost înregistrată în Lituania ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. În declarația sa de TVA pentru perioada 12-31 august 2008, ea a declarat cuantumul TVA-ului achitat menționat anterior și a solicitat rambursarea acestuia.

10 Prin decizia din 19 martie 2009 de aprobare a raportului de control, Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspekția fiscală a districtului Vilnius, Lituania) a refuzat această rambursare pentru motivul că, la data livrărilor de grâu în discuție, Nidera nu era înregistrată în scopuri

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

de TVA, astfel încât, în conformitate cu dreptul lituanian, nu avea dreptul la deducerea TVA-ului achitat.

11 Totuși, ca urmare a Hotărârii din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Comisia pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania), prin decizia din 24 noiembrie 2010, a recunoscut că Nidera avea dreptul la deducerea TVA-ului aferent intrărilor și a dispus ca administrația fiscală să îi ramburseze acesteia suma în discuție. La 22 decembrie 2010, Inspekcia națională fiscală a rambursat societății Nidera excedentul de TVA în cuantum de 11 743 259 LTL (aproximativ 3,4 milioane de euro).

12 Ulterior, Nidera a solicitat plata dobânzilor datorate ca urmare a refuzului inițial de a i se rambursa excedentul de TVA. La 11 august 2011, Inspekcia fiscală a districtului Vilnius i-a plătit suma de 214 902,27 LTL (aproximativ 60 000 de euro) cu titlu de dobânzi la acest excedent aferente perioadei cuprinse între pronunțarea hotărârii menționate și data rambursării excedentului menționat. În schimb, această inspekție a refuzat plata dobânzilor de întârziere pentru perioada anterioară pronunțării menționate. Prin decizia din 2 octombrie 2013, Inspekcia națională fiscală a respins contestația formulată de Nidera împotriva acestei decizii.

13 Nidera a sesizat Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania) cu o acțiune având ca obiect anularea deciziei Inspekției naționale fiscale, precum și modificarea deciziei Inspekției fiscale a districtului Vilnius, solicitând rambursarea sumei de 3 864 706,66 LTL (aproximativ 1,1 milioane de euro) cu titlu de dobânzi. Nidera a susținut că dobânzile ar trebui calculate de la data începerii controlului fiscal, și anume 21 noiembrie 2008, până la data rambursării excedentului de TVA. Această instanță a admis în parte acțiunea formulată de Nidera și a obligat Inspekcia fiscală a districtului Vilnius la plata dobânzilor pentru perioada cuprinsă între 17 februarie 2009 și data rambursării menționate. Inspekcia națională fiscală a formulat apel împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.

14 Această instanță arată că reiese în special din Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), că articolul 183 din Directiva TVA, interpretat în lumina principiului neutralității fiscale, se opune unei reglementări naționale potrivit căreia termenul normal de rambursare a excedentului de TVA, la expirarea căruia sunt datorate dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuie restituită, este prelungit în cazul inițierii unui control fiscal. Instanța de trimitere consideră că, prin urmare, este necesar să se aprecieze că dobânzile datorate societății Nidera trebuie calculate de la data expirării termenului prevăzut la articolul 87 alineatul 7 punctul 1) din Legea privind administrarea fiscalității, și anume la 30 de zile de la data primirii cererii de rambursare a excedentului, iar nu de la data expirării termenului prevăzut la articolul 87 alineatul 7 punctul 2) din această lege.

15 Instanța de trimitere ridică însă problema competenței autorităților naționale, inclusiv a celor judiciare, de a reduce dobânzile datorate invocând împrejurările specifice din cauza principală. În special, această instanță ridică problema dacă dispune de o putere de apreciere cu privire la caracterul fondat și just al cuantumului dobânzilor datorate, ținând seama în special de raportul dintre acest cuantum și cel al excedentului nerambursat, de durata și de motivele nerambursării – în speță interdicția, prevăzută în dreptul intern, de deducere a TVA-ului achitat în amonte de persoane neînregistrate în scopuri de TVA –, precum și de pierderile suferite efectiv de persoana impozabilă.

16 Potrivit instanței de trimitere, Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 25), poate indica faptul că cuantumului dobânzilor datorate nu poate fi redus în funcție de împrejurări independente de acte ale persoanei impozabile înseși. Totuși, în

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

măsura în care dobânzile respective au ca obiect compensarea pierderilor suferite de aceasta din urmă din cauza indisponibilității fondurilor în discuție, instanța menționată consideră că o perioadă lungă de indisponibilitate a fondurilor poate conduce la un quantum al dobânzilor disproporționat față de pierderile suferite efectiv și că criteriile caracterului rezonabil și echității, care orientează atât administrația fiscală, în conformitate cu articolul 8 alineatul 3 din Legea privind administrarea fiscalității, cât și instanța națională, pot conduce la o reducere a acestui quantum.

17 Cu toate acestea, având în vedere obiectivele rambursării TVA-ului, în special cel de a nu expune persoana impozabilă niciunui risc financiar, instanța de trimitere arată că efecte financiare negative care decurg din indisponibilitatea fondurilor pot să se manifeste după rambursarea acesteia. În consecință, faptul de a corela quantumul dobânzilor datorate cu pierderile suferite efectiv de persoana impozabilă, pentru a reduce quantumul acestor dobânzi, nu elimină orice risc financiar și dezavantajează persoana impozabilă, întrucât acesteia i-ar reveni sarcina de a dovedi pierderile suferite.

18 În aceste condiții, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 183 din Directiva [TVA], în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretat în sensul că se opune reducerii dobânzii datorate în mod normal în temeiul legislației naționale pentru TVA-ul plătit în plus (ca excedent) care nu a fost rambursat (compensat) la termen, la această reducere fiind luate în considerare alte împrejurări decât cele rezultate din acțiunile persoanei impozabile, precum raportul dintre dobândă și quantumul sumei plătite în plus și nerambursate la termen, perioada în care suma plătită în plus nu a fost rambursată și motivele care stau la baza unei astfel de nerambursări, precum și pierderile suferite efectiv de persoana impozabilă?”

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Cu titlu introductiv, trebuie precizat că reiese din motivarea cererii de decizie preliminară că, în urma pronunțării Hotărârii din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), instanța de trimitere a decis că este necesar, în litigiul cu care este sesizată, să calculeze dobânzile de întârziere datorate Nidera la quantumul excedentului de TVA rambursat începând de la expirarea termenului prevăzut la articolul 87 alineatul 7 punctul 1) din Legea privind administrarea fiscalității, aspect confirmat în ședință de Nidera și de guvernul lituanian. Prin urmare, această instanță solicită Curții să se pronunțe nu cu privire la data de la care sunt datorate dobânzile de întârziere, ci numai cu privire la posibilitatea de a reduce quantumul acestor dobânzi.

20 Prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 183 din Directiva TVA trebuie interpretat, în lumina principiului neutralității fiscale, în sensul că se opune reducerii quantumului dobânzilor datorate în mod normal în conformitate cu dreptul național la un excedent de TVA care nu a fost rambursat în termen, pentru motive legate de împrejurări care nu pot fi imputate persoanei impozabile, precum ponderea quantumului acestor dobânzi în raport cu quantumul excedentului de TVA, durata și cauzele nerambursării, precum și pierderile suferite efectiv de persoana impozabilă.

21 Este necesar să se amintească faptul că, deși articolul 183 din Directiva TVA nu prevede nici o obligație de a plăti dobânzi la excedentul de TVA care urmează a fi rambursat, nici data de la care asemenea dobânzi ar fi datorate, această împrejurare nu permite prin ea însăși să se concluzioneze că acest articol trebuie interpretat în sensul că modalitățile stabilite de statele membre în privința

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

rambursării excedentului de TVA sunt scutite de orice control în raport cu dreptul Uniunii (Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctele 27 și 28, precum și Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 18).

22 Astfel, pe de o parte, deși este adevărat că punerea în aplicare a dreptului la rambursarea excedentului de TVA prevăzut la articolul 183 din Directiva TVA ține, în principiu, de autonomia procedurală a statelor membre, nu este mai puțin adevărat că această autonomie este încadrată de principiile echivalenței și efectivității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 29, Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 27, precum și Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 20).

23 Pe de altă parte, din jurisprudența Curții rezultă că anumite norme specifice pe care statele membre trebuie să le respecte atunci când pun în aplicare dreptul la rambursarea excedentului de TVA decurg din articolul 183 din Directiva TVA, interpretat în lumina contextului și a principiilor generale care guvernează materia TVA-ului (Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 21, și Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 19).

24 Astfel, deși statele membre dispun de o anumită libertate în stabilirea condițiilor de rambursare a excedentului de TVA, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe. În special, aceste condiții trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanței care rezultă din excedentul de TVA, aceasta implicând ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil și ca, în orice caz, modul de rambursare adoptat să nu implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă (Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 33, și Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 20).

25 În această privință, atunci când rambursarea în favoarea persoanei impozabile a excedentului de TVA intervine după trecerea unui termen rezonabil, principiul neutralității sistemului fiscal al TVA-ului impune ca pierderile financiare astfel generate, în detrimentul persoanei impozabile, prin indisponibilizarea sumelor de bani în cauză să fie compensate prin plata unor dobânzi de întârziere. În absența unei reglementări la nivelul Uniunii, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribuția de a prevedea condițiile în care se impune acordarea dobânzilor de întârziere, în special rata și modul de calcul al acestor dobânzi, cu respectarea însă a principiului neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctele 33, 53 și 54, Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 27, precum și Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, punctele 22 și 23).

26 În ceea ce privește litigiul principal, instanța de trimitere arată că, în conformitate cu articolul 87 alineatul 9 din Legea privind administrarea fiscalității, rata dobânzii datorate în caz de rambursare tardivă a excedentului de TVA persoanei impozabile este identică cu rata dobânzilor de întârziere aplicată persoanelor impozabile în caz de întârziere la plata impozitului sau a taxei. În conformitate cu articolul 99 din aceeași lege, această rată este obținută prin majorarea cu 10 puncte procentuale a mediei ponderate a ratei anuale a dobânzii pentru bonurile de trezorerie emise în cursul trimestrului precedent de Republica Lituania.

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

27 Instanța de trimitere consideră că, în cazul în care rambursarea cu mare întârziere a excedentului de TVA conduce la o perioadă lungă de indisponibilitate a fondurilor, un astfel de calcul ar putea conduce la un quantum al dobânzilor compensatorii disproporționat în raport cu pierderile suferite efectiv de persoana impozabilă. Ea arată că, în aceste împrejurări, criteriile caracterului rezonabil și echității permit atât administrației fiscale, în temeiul articolului 8 alineatul 3 din Legea privind administrarea fiscalității, cât și instanței naționale să acorde o reducere a acestui quantum pentru motivele menționate în întrebarea preliminară, care nu sunt legate de comportamentul persoanei impozabile. Cu toate acestea, reiese din răspunsul guvernului lituanian la o întrebare adresată de Curte în ședință că, până în prezent, o astfel de reducere nu a fost efectuată niciodată de instanțele naționale.

28 În ceea ce privește, în primul rând, o reducere ca urmare a ponderii quantumului dobânzilor datorate în mod normal, în conformitate cu normele de drept național, în raport cu quantumul excedentului de TVA, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 35 din concluzii, acest quantum al dobânzilor constituie numai compensația pierderii de venituri care rezultă din durata perioadei de nerambursare a debitului principal. Rezultă că o reducere a quantumului respectiv care este motivată numai de ponderea acestuia în raport cu quantumul principal care trebuie rambursat ar implica, pentru persoana impozabilă, riscul ca plata unor dobânzi de întârziere să nu acopere întreaga perioadă în care principiul neutralității fiscale impune, potrivit jurisprudenței citate la punctele 24 și 25 din prezenta hotărâre, ca indisponibilizarea sumelor de bani în cauză să fie compensată prin plata unor dobânzi de întârziere.

29 În al doilea rând, în ceea ce privește durata perioadei de nerambursare, rezultă din cuprinsul punctului precedent că această durată nu poate justifica în sine o reducere a dobânzilor de întârziere, întrucât quantumul acestora are tocmai vocația de a compensa pierderile financiare suferite de persoana impozabilă în această perioadă. În plus, posibilitatea de a reduce quantumul dobânzilor datorate din cauza duratei perioadei de nerambursare ar putea avea efectul ca autoritățile fiscale să nu fie încurajate să efectueze rambursarea excedentului de TVA cât mai curând posibil, ceea ce poate de asemenea să dea naștere unui risc financiar pentru persoana impozabilă, contrar principiului neutralității fiscale.

30 Pe de altă parte, trebuie subliniat că nici refuzul administrației fiscale de a rambursa excedentul de TVA solicitat de Nidera înainte de pronunțarea Hotărârii din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), nu poate justifica o reducere a quantumului dobânzilor de întârziere. Astfel, trebuie amintit că interpretarea de către Curte a unei norme de drept al Uniunii, în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE, lămurește și precizează semnificația și domeniul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la data intrării sale în vigoare (Hotărârea din 27 martie 1980, Denkvit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, punctul 16, precum și Hotărârea din 14 aprilie 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punctul 53 și jurisprudența citată).

31 În plus, din punctul de vedere al persoanei impozabile, nu există vreo diferență pertinentă între o rambursare târzie intervenită din cauza unei soluționări administrative cu depășirea termenelor prevăzute și cea intervenită din cauza unor acte administrative care au exclus în mod nelegal rambursarea și care au fost anulate ulterior ca urmare a unei hotărâri a Curții (a se vedea prin analogie Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 25).

32 În ceea ce privește, în al treilea rând, posibilitatea ca o instanță națională să reducă quantumul dobânzilor datorate în mod normal în aplicarea unor norme naționale pentru a ține seama de pierderile suferite efectiv de o persoană impozabilă ca urmare a privării, în perioada de nerambursare, de quantumul excedentului de TVA care trebuie rambursat, o astfel de posibilitate implică faptul că

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

persoanei impozabile i-ar reveni sarcina să demonstreze pierderile financiare pe care le-a suferit efectiv ca urmare a acestei privări de fonduri.

33 Cu toate acestea, guvernul lituanian susține, pe de o parte, că rata dobânzii prevăzută la articolul 99 din Legea privind administrarea fiscalității urmărește nu numai să compenseze pierderile suferite de persoana impozabilă, ci cuprinde, prin majorarea cu 10 puncte procentuale din rata anuală a bonurilor de trezorerie, un element punitiv cu efect de sancțiune. Acesta subliniază că, potrivit articolului 87 alineatul 9 din această lege, rata dobânzilor care trebuie plătite persoanei impozabile, în cazul nerambursării excedentului de TVA în termenele prevăzute, corespunde ratei dobânzilor de întârziere aplicabile persoanelor impozabile în cazul plății cu întârziere a impozitului sau a taxei datorate.

34 Pe de altă parte, rata stabilită la articolul 99 menționat ar fi aplicabilă numai pentru perioada cuprinsă între data deciziei administrației fiscale sau, după caz, data hotărârii instanței prin care se constată temeinicia cererii de rambursare și data rambursării integrale a excedentului de TVA către persoana impozabilă. Guvernul lituanian concluzionează că aplicarea ratei respective la perioada care a precedat această decizie ar determina o supracompensare a pierderilor suferite de persoana impozabilă din cauza indisponibilizării fondurilor care trebuie rambursate, ceea ce ar face ca aceasta din urmă să beneficieze de un avantaj nejustificat.

35 În această privință, trebuie arătat că argumentele guvernului lituanian se întemeiază pe o interpretare a legislației lituaniene care diferă de cea prezentată de instanța de trimitere. Astfel, nu reiese din decizia de trimitere că dobânzile de întârziere în discuție în litigiul principal sunt de natură punitivă. În plus, astfel cum s-a precizat la punctul 19 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere a statuat că data de la care sunt datorate aceste dobânzi de întârziere trebuie determinată în conformitate cu articolul 87 alineatul 7 punctul 1 din Legea privind administrarea fiscalității, care stabilește un termen de 30 de zile de la data primirii cererii de rambursare, iar nu de la data deciziei prin care se soluționează această cerere. Or, este de competența exclusivă a instanței de trimitere să interpreteze legislația națională, iar Curtea are obligația să răspundă la întrebarea preliminară întemeindu-se pe interpretarea dată legislației respective de instanța de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 38).

36 În orice caz, în cadrul libertății de a stabili modalitățile de rambursare a excedentului de TVA amintite la punctul 23 din prezenta hotărâre, statele membre au dreptul, pentru a asigura o compensare prin norme ușor de administrat și de controlat de administrația fiscală, să prevadă dobânzi de întârziere forfetare. Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 33 din concluzii, deși, în anumite cazuri particulare, cuantumul dobânzilor compensatorii depășește prejudiciul real suferit de persoana impozabilă, aceasta este numai consecința unui sistem de compensare forfetară care, prin natura sa, nu reflectă pierderile reale suferite, ci pierderile pe care persoana impozabilă le-ar putea suferi, potrivit aprecierii legiuitorului național. Compensarea sub formă de dobânzi poate fi, de la caz la caz, mai mare sau mai mică decât pierderile reale.

37 În consecință, dacă o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, prevede plata unor asemenea dobânzi de întârziere forfetare, ea nu poate, în același timp, să prevadă posibilitatea de a exclude plata unor astfel de dobânzi de întârziere și să se limiteze la o compensare a pierderilor reale pe baza criteriilor caracterului rezonabil și echității, după cum susține guvernul lituanian. Astfel, o asemenea reglementare națională ar implica pentru persoana impozabilă să prevadă împrejurările în care se poate aștepta la o plată a unor dobânzi de întârziere forfetare și, prin urmare, să își adapteze activitatea în funcție de o asemenea plată. Rezultă astfel că o asemenea reglementare nu permite persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate întreaga creanță reprezentând

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

excedentul de TVA, fără implicarea vreunui risc financiar pentru aceasta, contrar principiului neutralității fiscale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctele 57 și 58).

38 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 183 din Directiva TVA trebuie interpretat, în lumina principiului neutralității fiscale, în sensul că se opune reducerii cuantumului dobânzilor datorate în mod normal în temeiul dreptului național la un excedent de TVA care nu a fost rambursat în termen, pentru motive legate de împrejurări care nu pot fi imputate persoanei impozabile, precum ponderea cuantumului acestor dobânzi în raport cu cuantumul excedentului de TVA, durata și cauzele nerambursării și pierderile suferite efectiv de persoana impozabilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 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 patra) declară:

Articolul 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat, în lumina principiului neutralității fiscale, în sensul că se opune reducerii cuantumului dobânzilor datorate în mod normal în temeiul dreptului național la un excedent de taxă pe valoarea adăugată care nu a fost rambursat în termen, pentru motive legate de împrejurări care nu pot fi imputate persoanei impozabile, precum ponderea cuantumului acestor dobânzi în raport cu cuantumul excedentului de taxă pe valoarea adăugată, durata și cauzele nerambursării și pierderile suferite efectiv de persoana impozabilă.

Semnături