

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

12 mai 2021(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 – Reducerea bazei de impozitare – Articolul 183 – Rambursarea excedentului de TVA – Dobânzi de întârziere – Lipsa reglementării naționale – Principiul neutralității fiscale – Aplicabilitate directă a dispozițiilor dreptului Uniunii – Principiul interpretării conforme”

În cauza C-844/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), prin decizia din 24 octombrie 2019, primită de Curte la 15 noiembrie 2019, în procedura

CS,

Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, fostă Finanzamt Graz-Stadt,

împotriva

Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen, fostă Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președintele de cameră, domnii A. Kumin, T. von Danwitz și P. G. Xuereb (raportor) și doamna I. Ziemele, judecătorești,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul austriac, de A. Posch și F. Koppensteiner, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitis și L. Mantl, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 21 ianuarie 2021,

pronunțată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 alineatul (1) și a

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”), precum și a articolului 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul a două litigii, primul, între CS, o persoană fizică, pe de o parte, și Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (Administrația fiscală din Austria, biroul din Judenburg Liezen, Austria), fostă Finanzamt Judenburg Liezen (Administrația fiscală din Judenburg Liezen), pe de altă parte, iar al doilea, între Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Administrația fiscală din Austria, biroul din orașul Graz, Austria), fostă Finanzamt Graz-Stadt (Administrația fiscală din orașul Graz), pe de o parte, și technoRent International GmbH, o societate stabilită în Germania, pe de altă parte.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.”

4 Potrivit articolului 167 din această directivă:

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

5 Articolul 183 din directiva menționată prevede:

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

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă.”

Directiva 2008/9

6 Considerentele (1)-(3) ale Directivei 2008/9 au următorul cuprins:

„(1) Atât autoritățile administrative din statele membre, cât și întreprinderile se confruntă cu probleme importante ridicate de normele de punere în aplicare prevăzute în Directiva 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării [JO 1979, L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34].

(2) Procedurile stabilite în directiva respectivă ar trebui modificate în ceea ce privește termenele de notificare a întreprinderilor cu privire la deciziile referitoare la cererile de rambursare depuse. De asemenea, ar trebui prevăzută și obligația întreprinderilor de a oferi răspunsuri în

anumite termene. În plus, procedura ar trebui simplificată și modernizată, dând posibilitatea utilizării mijloacelor tehnologice moderne.

(3) Noua procedură ar trebui să consolideze poziția întreprinderilor, deoarece statele membre au obligația de a plăti o dobândă în cazul în care rambursarea are loc cu întârziere, iar dreptul întreprinderilor la contestație va fi consolidat.”

7 Directiva 2008/9 stabilește, astfel cum reiese din articolul 1, normele detaliate privind rambursarea TVA-ului persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile stabilite la articolul 3 din această directivă.

8 Articolul 19 alineatul (2) din directiva menționată prevede că statul membru de rambursare îi comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de patru luni de la data primirii cererii de către statul membru respectiv.

9 Potrivit articolului 21 din Directiva 2008/9, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare este de minimum șase luni, în cazul în care statul membru de rambursare cere informații suplimentare, și de opt luni, în cazul în care acest stat membru cere alte informații suplimentare.

10 Articolul 22 alineatul (1) din această directivă prevede următoarele:

„În cazul în care cererea de rambursare se aprobă, rambursarea sumei aprobate este efectuată de către statul membru de rambursare cel târziu în termen de 10 zile lucrătoare de la data expirării termenului prevăzut la articolul 19 alineatul (2) sau, în cazul în care au fost solicitate informații suplimentare sau alte informații ulterioare, a termenelor menționate la articolul 21.”

11 Articolul 26 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Statul membru de rambursare plătește o dobândă solicitantului pentru suma pe care urmează să i-o ramburseze în cazul în care suma respectivă este rambursată după ultima dată prevăzută pentru plată în temeiul articolului 22 alineatul (1).

[...]”

12 Articolul 27 din aceeași directivă prevede următoarele:

„(1) Dobânda se calculează începând din ziua următoare ultimei zile prevăzute pentru plată în temeiul articolului 22 alineatul (1) până în ziua în care suma este efectiv plătită.

(2) Ratele dobânzilor sunt egale cu rata dobânzii aplicabile rambursărilor de TVA către persoanele impozabile stabilite pe teritoriul statului membru de rambursare în temeiul legislației naționale a statului respectiv.

În cazul în care legea națională nu prevede plata unei dobânzi pentru rambursările către persoanele impozabile stabilite în acel stat membru, dobânda care trebuie plătită este cea corespunzătoare dobânzii sau sumei echivalente datorate statului membru de rambursare în cazul plăților de TVA efectuate cu întârziere de către persoanele impozabile.”

Dreptul austriac

13 Bundesabgabenordnung (Codul fiscal federal) (BGBl. 194/1961), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumit în continuare „BAO”), prevede la articolul 205, intitulat „Dobânzi aferente unor drepturi”, următoarele:

„(1) Diferențele de impozit pe venit și de impozit pe profit care rezultă din deciziile de impunere, excluzând avansurile [alineatul (3)], după compararea cu plățile anticipate sau cu taxa stabilită până în prezent, vor fi majorate cu dobânzi pentru perioada cuprinsă între data de 1 octombrie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul de prelevare și momentul notificării acestor decizii (dobânzi aferente unor drepturi). Această dispoziție se aplică *mutatis mutandis* diferențelor care rezultă din:

(a) anularea deciziilor de impunere,

[...]

(2) Rata anuală a dobânzilor aferente unor drepturi este cu 2 % mai mare decât rata dobânzii de bază. Nu se vor stabili dobânzi aferente unor drepturi inferioare sumei de 50 de euro. Dobânzile aferente unor drepturi se stabilesc pentru o perioadă de maximum 48 de luni.

[...]”

14 Articolul 205a din BAO, intitulat „Dobânzi stabilite în cadrul unei acțiuni de contencios administrativ” și aplicabil de la 1 ianuarie 2012, prevede:

„(1) În cazul în care o datorie fiscală deja achitată al cărei quantum depinde, direct sau indirect, de soluționarea unei cauze de atac formulate împotriva unei decizii de impunere este redusă, se vor aplica, la cererea contribuabilului, dobânzi pentru perioada cuprinsă între plata taxei și notificarea deciziei sau a hotărârii de reducere a taxei (dobânzi stabilite în cadrul unei cauze de atac).

[...]

(4) Rata anuală a dobânzii este cu 2 % mai mare decât rata dobânzii de bază. Nu se vor stabili dobânzi al căror quantum nu atinge 50 de euro.”

15 Pentru persoanele impozabile care nu sunt stabilite în Austria și care nu efectuează operațiuni pe acest teritoriu, articolul 3 din Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (Regulamentul ministrului federal al finanțelor privind stabilirea unei proceduri specifice de rambursare a TVA-ului deductibil întreprinderilor străine) din 21 aprilie 1995 (BGBl. 279/1995), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (BGBl. II 158/2014), prevede, în ceea ce privește persoanele impozabile stabilite în alte state membre, că, în cazul în care, după expirarea termenului de patru luni și zece zile lucrătoare de la primirea cererii de rambursare de către autoritatea fiscală, aceasta din urmă nu a achitat quantumul care trebuie rambursat, în favoarea persoanei impozabile trebuie stabilită o dobândă de întârziere de 2 % din quantumul nerambursat în termen al taxei. În cazul în care autoritatea fiscală ar cere informații suplimentare, acest termen este de șase luni și zece zile lucrătoare, iar în cazul unei a doua cereri, de opt luni și zece zile lucrătoare. O a doua dobândă de întârziere, de 1 % din quantumul nerambursat, trebuie stabilită dacă quantumul taxei nu este rambursat după maximum trei luni de la expirarea termenului menționat. În sfârșit, o a treia dobândă de întârziere, de asemenea de 1 % din quantumul nerambursat, trebuie stabilită dacă quantumul taxei nu este rambursat după maximum trei luni de la expirarea termenului care a condus la a doua dobândă de întârziere.

Litigiile principale și întrebările preliminare

- 16 CS exploatează un hotel în Austria. În declarația sa provizorie privind TVA-ul aferent lunii august 2007, acesta a invocat un excedent de TVA în valoare de 60 689,28 euro.
- 17 În urma efectuării unui control, Administrația fiscală din Judenburg Liezen a stabilit însuși, prin decizia din 18 octombrie 2007, excedentul de TVA în favoarea lui CS la numai 14 689,28 euro.
- 18 CS a introdus o acțiune împotriva acestei decizii. La 15 mai 2013, această acțiune a fost admisă de Unabhängiger Finanzsenat (Camera Fiscală Independentă, Austria). Cuantumul total al excedentului declarat de CS a fost creditat ulterior în contul fiscal al acestuia din urmă.
- 19 La 30 mai 2013, CS a formulat, în temeiul articolului 205a din BAO, o cerere de plată a dobânzilor cu privire la excedentul de TVA în discuție începând cu 1 ianuarie 2012, data intrării în vigoare a acestei dispoziții. Administrația fiscală din Judenburg Liezen a respins această cerere prin decizia din 10 iunie 2013.
- 20 CS a contestat această decizie fără succes în fața Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria). Potrivit acestei instanțe, articolul 205a din BAO nu se aplică unor situații precum cea în cauză, în care persoanei impozabile i se acordă, ca urmare a unei cți de atac introduse împotriva deciziei inițiale a administrației fiscale, rambursarea unui excedent de TVA.
- 21 CS a declarat recurs împotriva hotărârii pronunțate de instanța menționată în fața Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria).
- 22 În cursul anilor 2003 și 2004, technoRent International a efectuat vânzări de utilaje în Austria, care erau supuse TVA-ului în acest stat membru. În declarația provizorie privind TVA-ul pentru luna mai 2005, această societate a reclamat un credit de TVA în valoare de 367 081,58 euro ca urmare a unei reduceri a prețului de vânzare a acestor utilaje efectuate ulterior vânzării acestora.
- 23 Vânzările utilajelor menționate au făcut obiectul unui control care a început în luna iulie 2006. La 10 martie 2008, cuantumul indicat de technoRent International a fost creditat în contul fiscal al acesteia din urmă. La finalizarea acestui control, Administrația fiscală din orașul Graz a apreciat, cu toate acestea, că ajustarea prețului de vânzare nu ar fi trebuit efectuată și că, prin urmare, nu exista un excedent de TVA care să trebuiască rambursat. Ulterior, Administrația fiscală a recuperat cuantumul care a fost creditat în contul fiscal al technoRent International.
- 24 Această societate a introdus o contestație împotriva acestei decizii, care a fost admisă de Unabhängiger Finanzsenat (Camera Fiscală Independentă) la 8 aprilie 2013. La 10 mai 2013, suma de 367 081,58 euro a fost din nou creditată în contul fiscal al technoRent International.
- 25 La 21 octombrie 2013, întemeindu-se pe jurisprudența Curții în materie de TVA, technoRent International a solicitat plata unor dobânzi aferente sumei de 367 081,58 euro pentru perioada cuprinsă între luna iulie 2005 și luna mai 2013. Prin decizia din 4 februarie 2014, Administrația fiscală din orașul Graz a admis în parte această cerere și a acordat dobânzi pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2012, data intrării în vigoare a articolului 205a din BAO, și 8 aprilie 2013, data deciziei Unabhängiger Finanzsenat (Camera Fiscală Independentă).
- 26 În măsura în care cererea technoRent a fost respinsă în parte prin decizia Administrației fiscale din orașul Graz, această decizie a făcut obiectul unei acțiuni introduse de această societate în fața Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal). Această instanță a statuat, prin hotărârea din 29 mai 2017, că, luând în considerare jurisprudența Curții în materie de TVA,

technoRent International avea dreptul de a primi dobânzi de întârziere ?i pentru perioada cuprins? între 2 septembrie 2005 ?i 9 martie 2008.

27 Administra?ia fiscal? din ora?ul Graz a declarat recurs împotriva acestei hot?râri la Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativ?).

28 Instan?a de trimitere arat? c? dreptul fiscal austriac nu con?ine nicio reglementare general? referitoare la aplicarea unor dobânzi aferente creditelor fiscale, întrucât articolul 205 din BAO nu vizeaz? decât domeniul impozitului pe venit ?i al impozitului pe profit, iar articolul 205a din această lege nu prevede decât dobânzi stabilite în cadrul unei ac?iuni de contencios administrativ.

29 Potrivit instan?ei de trimitere, în ceea ce prive?te o rambursare tardiv? a unui excedent de TVA, precum cea vizat? de primul recurs introdus în fa?a sa, Curtea a statuat, în repetate rânduri, c?, în cazul în care această rambursare nu era efectuat? într?un termen rezonabil, era necesar? plata unor dobânzi de întârziere persoanei impozabile. Or, această jurispruden?? a Cur?ii ar privi situa?iile în care ordinele juridice ale statelor membre în cauz? con?ineau, spre deosebire de dreptul austriac, o reglementare general? în temeiul c?reia statul membru vizat era obligat s? pl?teasc? persoanei impozabile dobânzi în cazul unei întârzieri nelegale a ramburs?rii unui excedent de TVA.

30 Prin urmare, se ridic? problema dac?, în lipsa unei astfel de reglement?ri, dreptul Uniunii, în special articolul 183 din Directiva TVA, poate fi interpretat în sensul c? constituie o reglementare direct aplicabil? pe care persoana impozabil? o poate invoca pentru a i se recunoa?te dreptul la dobânzi de întârziere pentru rambursarea tardiv? a excedentelor de TVA. Instan?a men?ionat? subliniaz?, în această privin??, c? articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9 nu porne?te de la principiul c?, în temeiul dreptului Uniunii, persoanei impozabile ar trebui în mod necesar s? i se recunoasc? dreptul de a ob?ine astfel de dobânzi de întârziere. În cazul în care dreptul Uniunii ar trebui, cu toate acestea, interpretat în sensul c? un astfel de drept exist?, această dispozi?ie ar fi lipsit? de domeniul s?u de aplicare.

31 Instan?a de trimitere arat? c? al doilea recurs pendinte în fa?a sa nu prive?te un excedent de TVA, în sensul articolului 183 din Directiva TVA, ci reducerea bazei de impozitare a TVA?ului, în sensul articolului 90 alineatul (1) din această directiv?. Prin urmare, ar trebui s? se clarifice dac?, în cazul în care jurispruden?a Cur?ii referitoare la taxele percepute cu înc?lcarea dreptului Uniunii ar trebui s? fie aplicabil? într?un astfel de caz, dreptul Uniunii cuprinde o reglementare direct aplicabil? care recunoa?te în favoarea unei persoane impozabile c?reia administra?ia fiscal?, într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, nu îi ramburseaz? la timp un credit de TVA, un drept de a primi dobânzi de întârziere astfel încât persoana impozabil? s? poat? invoca acest drept în fa?a acestei administra?ii ?i a instan?elor de contencios administrativ, chiar dac? dreptul na?ional nu prevede dobânzi de întârziere pentru credite fiscale comparabile.

32 În cazul în care ar exista un astfel de drept în ceea ce prive?te atât situa?iile vizate la articolul 183 din Directiva TVA, cât ?i cele vizate la articolul 90 alineatul (1) din această directiv?, s?ar pune, în plus, problema stabilirii momentului de la care dobânzile trebuie s? fie calculate, precum ?i problema dac?, în lipsa unei reglement?ri în această privin?? în dreptul austriac, consecin?a juridic? impus?, în ceea ce prive?te persoanele impozabile care nu sunt stabilite în Austria, la articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9 trebuie s? fie aplicat? chiar dac? procedurile pendinte în fa?a instan?ei de trimitere nu intr? în domeniul de aplicare al acestei directive.

33 În aceste condi?ii, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativ?) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Din dreptul Uniunii rezultă o reglementare direct aplicabilă care să acorde unei persoane impozabile, creșterea administrativă fiscală, într-o situație precum cea din litigiul principal, nu îi rambursează la timp TVA-ul datorat, un drept la dobânzi de întârziere pe care aceasta să îl poată invoca în fața administrației fiscale sau în fața instanțelor de contencios administrativ, chiar dacă dreptul național nu prevede o astfel de reglementare cu privire la dobând?”

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare:

2) Este admisibil ca și în ceea ce privește creșterea de TVA a persoanei impozabile generată de reducerea ulterioară a contraprestației, în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva [TVA], aplicarea dobânzii să înceapă abia după expirarea unui termen rezonabil de care administrația fiscală dispune pentru a verifica corectitudinea dreptului invocat de persoana impozabilă?

3) Împrejurarea că dreptul național al unui stat membru nu prevede o reglementare privind aplicarea dobânzilor ca urmare a întârzierii la plată a creșterilor de TVA are drept consecință faptul că instanțele naționale trebuie să aplice, la stabilirea dobânzii, consecința juridică prevăzută la articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva [2008/9], chiar dacă faptele din litigiul principal nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive?”

Cu privire la întrebările preliminare

34 Prin intermediul celor trei întrebări formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că o rambursare care rezultă dintr-o regularizare a bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie, la fel ca o rambursare a unui excedent de TVA în temeiul articolului 183 din această directivă, să determine plata unor dobânzi atunci când nu este efectuat într-un termen rezonabil și, dacă este cazul, potrivit celor două condiții.

Cu privire la plata unor dobânzi de întârziere

35 În ceea ce privește rambursarea unui excedent de TVA în temeiul articolului 183 din Directiva TVA, trebuie amintit că, astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzută la articolul 167 și următoarele din această directivă 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 (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 38, precum și Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 33).

36 Astfel, regimul deducerilor și, în consecință, al rambursărilor urmărite să degreveze în întregime întreținătorul 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).

37 Rezult? de asemenea din jurispruden?a Cur?ii c?, de?i statele membre dispun de o libertate cert? în stabilirea condi?iilor vizate la articolul 183 din Directiva TVA, aceste condi?ii nu pot aduce atingere principiului neutralit??ii fiscale, f?când ca persoana impozabil? s? suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe (Hot?rârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punctul 33, ?i Hot?rârea din 14 mai 2020, Agrobet CZ, C?446/18, EU:C:2020:369, punctul 35).

38 În special, astfel de condi?ii trebuie s? îi permit? persoanei impozabile s? recupereze, în condi?ii adecvate, totalitatea crean?ei rezultate din acest excedent de TVA, aceasta implicând ca rambursarea s? fie efectuat?, într?un termen rezonabil, printr?o plat? în numerar sau într?un mod echivalent ?i ca, în orice caz, modul de rambursare adoptat s? nu implice niciun risc financiar pentru persoana impozabil? (Hot?rârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punctul 33).

39 Or, dac?, în cazul în care rambursarea excedentului de TVA nu a avut loc într?un termen rezonabil, persoana impozabil? nu ar avea dreptul la dobânzi de întârziere, situa?ia sa ar fi afectat? în mod negativ, cu înc?lcarea principiului neutralit??ii fiscale.

40 Rezult? c?, chiar dac? articolul 183 din Directiva TVA nu prevede o obliga?ie de plat? a unor dobânzi aferente excedentului de TVA care trebuie rambursat ?i nici nu precizeaz? momentul de la care ar fi datorate astfel de dobânzi, principiul neutralit??ii sistemului fiscal al TVA?ului impune ca pierderile financiare generate din cauza unei ramburs?ri a unui excedent de TVA efectuat cu dep??irea unui termen rezonabil s? fie compensate prin plata unor dobânzi de întârziere (Hot?rârea din 28 februarie 2018, Nidera, C?387/16, EU:C:2018:121, punctul 25, ?i Hot?rârea din 14 mai 2020, Agrobet CZ, C?446/18, EU:C:2020:369, punctul 40).

41 Astfel cum a ar?tat doamna avocat? general? la punctul 31 din concluziile sale, acela?i lucru este valabil în ceea ce prive?te ramburs?rile de TVA care rezult? din reducerea bazei de impozitare a TVA?ului în aplicarea articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA.

42 Astfel, într?o asemenea situa?ie, persoana impozabil? suport? de asemenea un excedent de TVA care trebuie s? îi fie rambursat ?i care îi produce pierderi financiare prin indisponibilizarea sumelor în cauz?. Or, dac? persoana impozabil? nu ar avea dreptul la dobânzi de întârziere în cazul în care administra?ia fiscal? nu ramburseaz? acest excedent într?un termen rezonabil, situa?ia sa ar fi afectat? în mod negativ, aducându?se astfel atingere principiului neutralit??ii fiscale.

43 Aceast? concluzie nu este repus? în discu?ie de articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9.

44 În aceast? privin??, este necesar s? se arate, în primul rând, c?, de?i aceast? dispozi?ie vizeaz? în mod explicit o situa?ie în care dreptul unui stat membru nu prevede aplicarea unor dobânzi pentru cazul în care rambursarea unui excedent de TVA nu ar fi efectuat? într?un termen rezonabil, nu se poate deduce în niciun caz din termenii dispozi?iei men?ionate c? ar fi conform cu dreptul Uniunii s? nu se prevad?, în dreptul na?ional, plata unor dobânzi în astfel de situa?ii.

45 În al doilea rând, astfel cum a ar?tat doamna avocat? general? la punctul 35 din concluziile sale, din considerentele (1)-(3) ale Directivei 2008/9 reiese c? dispozi?iile care vizeaz? condi?iile de rambursare a TVA?ului în favoarea persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare care erau în vigoare înainte de adoptarea acestei directive au creat probleme considerabile, atât autorit??ilor administrative ale statelor membre, cât ?i întreprinderilor, ?i c?, în consecin??, pozi?ia acestora din urm? trebuia consolidat?, dat fiind c? statele membre

datorează? dobânzi dacă? rambursarea este efectuată? cu întârziere.

46 Rezultă că articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9 constituie o dispoziție reziduală care urmărește să protejeze persoanele impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare în cazul în care, la data adoptării acestei directive, dreptul acestui stat membru nu prevedea, contrar principiului neutralității fiscale, obligația de a aplica dobânzi de întârziere rambursărilor de TVA.

Cu privire la obligațiile instanței naționale

47 În ceea ce privește aspectul referitor la condițiile în care o rambursare rezultată dintr-o regularizare a bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA sau o rambursare a unui excedent de TVA în temeiul articolului 183 din această directivă trebuie să conducă la plata unor dobânzi atunci când nu este efectuată într-un termen rezonabil, este necesar să se arate că aceste dispoziții nu conțin nicio precizare în această privință, în special în ceea ce privește rata dobânzii care trebuie aplicată și data de la care ar fi datorate astfel de dobânzi.

48 Trebuie amintit că reiese dintr-o jurisprudență constantă 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, încadrat de principiile echivalenței și efectivității. Or, deși statele membre dispun de o libertate certă în stabilirea condițiilor de rambursare a excedentului de TVA, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale (Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punctele 22 și 24, precum și jurisprudența citată).

49 Același lucru este valabil, în ceea ce privește condițiile de aplicare a dobânzilor, și pentru rambursările de TVA rezultate dintr-o reducere a bazei de impozitare a TVA-ului în temeiul articolului 90 alineatul (1) din această directivă, dat fiind că aceste condiții nu sunt reglementate de directiva menționată.

50 În ceea ce privește situația în discuție în litigiul principal, reiese din cererea de decizie preliminară că dreptul austriac nu cuprinde nicio reglementare care să prevadă un drept al persoanelor impozabile, precum cele vizate în această cerere, la plata unor dobânzi atunci când rambursarea rezultată dintr-o regularizare a bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA sau rambursarea unui excedent de TVA în temeiul articolului 183 din această directivă nu este efectuată într-un termen rezonabil. În plus, în ceea ce privește articolul 27 din Directiva 2008/9, situația de fapt din litigiul principal nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive, întrucât aceasta nu urmărește să reglementeze, astfel cum reiese din articolul 1 din aceasta, decât condițiile rambursării TVA-ului în favoarea persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare și care îndeplinesc anumite condiții.

51 Prin urmare, având în vedere libertatea de care dispun statele membre, astfel cum s-a arătat la punctul 48 din prezenta hotărâre, în ceea ce privește stabilirea condițiilor de rambursare a TVA-ului, nu se poate proceda la o aplicare, fie și prin analogie, a articolului 27 din Directiva 2008/9, inclusiv în ceea ce privește perioada pentru care, în temeiul acestei dispoziții, ar fi datorate dobânzi de întârziere. În plus, astfel cum a arătat doamna avocat generală la punctul 44 din concluziile sale, nu există nicio lacună normativă la nivelul dreptului Uniunii care să trebuiască să fie acoperită printr-o astfel de aplicare prin analogie a reglementării care figurează în dispoziția menționată.

52 Cu toate acestea, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, atât autoritățile administrative, cât și instanțele naționale care trebuie să aplice, în cadrul

competen?elor proprii, dispozi?iile dreptului Uniunii au obliga?ia de a asigura efectul deplin al acestor dispozi?ii (Hot?rârea din 5 martie 2019, Eesti Pagar, C?349/17, EU:C:2019:172, punctul 91 ?i jurispruden?a citat?).

53 În special, principiul interpret?rii conforme a dreptului intern, potrivit c?ruia instan?a na?ional? este obligat?, în m?sura posibilului, s? dea dreptului intern o interpretare conform? cu cerin?ele dreptului Uniunii, este inerent sistemului tratatelor, în m?sura în care permite instan?ei na?ionale s? asigure, în cadrul competen?elor sale, deplina eficacitate a dreptului Uniunii atunci când solu?ioneaz? litigiul cu care este sesizat? [Hot?rârea din 19 noiembrie 2019, A. K. ?i al?ii (Independen?a Camerei Disciplinare a Cur?ii Supreme), C?585/18, C?624/18 ?i C?625/18, EU:C:2019:982, punctul 159]. Aceast? obliga?ie de interpretare conform? a dreptului na?ional presupune ca instan?a na?ional? s? ia în considerare, dac? este cazul, întregul drept na?ional pentru a aprecia în ce m?sur? acesta poate fi aplicat într?un mod care s? nu conduc? la un rezultat contrar dreptului Uniunii (Hot?rârea din 4 martie 2020, Telecom Italia, C?34/19, EU:C:2020:148, punctul 59 ?i jurispruden?a citat?).

54 Cu toate acestea, principiul interpret?rii conforme a dreptului na?ional are anumite limite. Astfel, obliga?ia instan?ei na?ionale de a se referi la con?inutul dreptului Uniunii atunci când interpreteaz? ?i aplic? normele relevante de drept intern este limitat? de principiile generale ale dreptului, printre care se num?r? principiul securit??ii juridice, ?i nu poate fi utilizat? ca temei pentru o interpretare *contra legem* a dreptului na?ional (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 13 iulie 2016, Pöpperl, C?187/15, EU:C:2016:550, punctul 44 ?i jurispruden?a citat?).

55 În spe??, îi va reveni în special instan?ei de trimitere sarcina de a aprecia dac? este posibil s? se asigure efectul deplin al dreptului Uniunii, luând în considerare întregul drept na?ional ?i procedând la o aplicare prin analogie a dispozi?iilor acestui din urm? drept.

56 Având în vedere cele ce preced?, trebuie s? se r?spund? la cele trei întreb?ri c? articolul 90 alineatul (1) ?i articolul 183 din Directiva TVA coroborate cu principiul neutralit??ii fiscale trebuie interpretate în sensul c? o rambursare rezultat? dintr?o regularizare a bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie, la fel ca o rambursare a unui excedent de TVA în temeiul articolului 183 din aceast? directiv?, s? determine plata unor dobânzi atunci când nu este efectuat? într?un termen rezonabil. Revine instan?ei de trimitere sarcina de a face tot ce ?ine de competen?a sa pentru a asigura efectul deplin al acestor dispozi?ii procedând la o interpretare a dreptului na?ional conform? cu dreptul Uniunii.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

57 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?:

Articolul 90 alineatul (1) ?i articolul 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? coroborate cu principiul neutralit??ii fiscale trebuie interpretate în sensul c? o rambursare rezultat? dintr?o regularizare a bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din aceast? directiv? trebuie, la fel ca o rambursare a unui excedent de tax? pe valoarea ad?ugat? în temeiul articolului 183 din aceast? directiv?, s? determine plata unor dobânzi atunci când nu este efectuat? într?un termen rezonabil. Revine instan?ei de trimitere sarcina de a face tot ce ?ine de competen?a sa pentru a asigura efectul deplin al acestor dispozi?ii

procedând la o interpretare a dreptului național conform? cu dreptul Uniunii.

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.