



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 5 octombrie 2017¹

Cauza C-387/16

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
cu participarea:
Nidera B.V.,
Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija**

[cerere de decizie preliminară formulată de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE –
Articolul 183 – Deducerea taxei achitate în amonte – Rambursarea taxei plătite în plus – Plata de
dobânzi de întârziere ca urmare a rambursării plătite cu întârziere – Posibilitatea de a reduce dobânzile
datorate din motive neimputabile persoanei impozabile – Neutralitate fiscală – Principiile echivalenței
și efectivității – Securitate juridică și protecția încrederii legitime”

Introducere

1. Excedentul de TVA plătit de contribuabil trebuie să i se ramburseze acestuia într-un termen rezonabil. În cazul depășirii acestui termen, contribuabilul trebuie compensat prin plata unor dobânzi de întârziere. Aceste reguli reies din dispozițiile dreptului Uniunii și din jurisprudența Curții. Cu toate acestea, în cazuri extreme, în conformitate cu aceste reguli, contribuabilul poate primi, cu titlu de dobândă, o sumă semnificativă în raport cu valoarea taxei care trebuie rambursată. Prin urmare, instanța de trimitere ridică, în speță, problema dacă, în astfel de împrejurări specifice, punerea în aplicare a normelor menționate anterior va fi limitată. Considerăm că răspunsul trebuie să fie negativ, din motivele pe care le vom expune în prezentele concluzii.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2. Potrivit articolului 183 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată²:

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

¹ Limba originală: polona.

² JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

Dreptul lituanian

3. În dreptul lituanian, articolul 91 alineatul 10 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) stabilește condițiile de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) plătită în plus. Această rambursare trebuie să fie efectuată în conformitate cu normele prevăzute în Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Legea privind administrarea fiscalității).

4. În temeiul articolului 87 alineatele 6, 7 și 9 din această lege, taxa plătită în mod nejustificat se rambursează la solicitarea contribuabilului, în principiu în termen de 30 de zile. În cazul în care este necesară efectuarea unui control, rambursarea trebuie să aibă loc în termen de 20 de zile de la data adoptării deciziei prin care se constată, în urma controlului, că rambursarea este justificată. În cazul nerespectării termenelor menționate anterior pentru rambursarea taxei plătite în plus, quantumul aferent rambursării se majorează cu dobânzi al căror quantum este egal cu cel al dobânzilor imputabile contribuabilului în cazul în care acesta întârzie la plata impozitului sau a taxei.

5. În temeiul articolului 99 din aceeași lege, Ministerul Finanțelor este cel care stabilește rata dobânzii, ținând seama de rata medie anuală a dobânzii pentru bonurile de trezorerie emise în cursul ultimelor trei luni. Rata dobânzii se calculează majorând cu zece puncte procentuale respectiva rată medie a dobânzii.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

6. Nidera B.V., societate de drept neerlandez, a cumpărat, în perioada cuprinsă între lunile februarie și mai 2008, loturi de grâu de la producători din Lituania, plătind pentru aceste livrări TVA în valoare de 11 743 259 de litas (LTL) (aproximativ 3,4 milioane de euro). Ulterior, Nidera a exportat grâul respectiv către țări terțe aplicând o cotă de TVA de 0 %.

7. Nidera a fost înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în Lituania la 12 august 2008, iar în declarația sa de TVA pentru perioada 12-31 august 2008, aceasta a solicitat rambursarea TVA-ului achitat pentru tranzacțiile efectuate între lunile februarie și mai 2008. Prin decizia din 19 martie 2009, autoritățile fiscale lituaniene i-au refuzat însă dreptul la rambursare, afirmând că, din moment ce Nidera nu era înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA la momentul efectuării tranzacției, nu avea dreptul de a deduce taxa achitată în amonte.

8. Nidera a inițiat în această cauză o procedură judiciară în urma căreia Curtea a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri preliminare³. Ca urmare a acestei hotărâri, Nidera a primit la 22 decembrie 2010 o rambursare de TVA în quantum de 11 743 259 LTL, și anume quantumul corespunzător taxei achitate. Ulterior, Nidera a solicitat plata de dobânzi pentru rambursarea cu întârziere a TVA-ului. Autoritățile fiscale i-au plătit suma de 214 902,27 LTL (aproximativ 60 000 EUR) cu titlu de dobândă pentru perioada cuprinsă între data pronunțării hotărârii Curții și data rambursării taxei. Contestația depusă de Nidera în fața autorității fiscale superioare împotriva acestei decizii a fost respinsă.

9. Ulterior, Nidera a sesizat Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania), solicitând anularea deciziei citate anterior și obligarea administrației la plata a 3 864 706,66 LTL (aproximativ 1 100 000 EUR) în favoarea sa, cu titlu de dobânzi pentru perioada cuprinsă între 21 noiembrie 2008, respectiv data începerii controlului fiscal, și data rambursării TVA-ului. Această instanță a admis în parte pretențiile formulate de Nidera, dispunând să i se plătească acesteia dobânzile aferente perioadei de după 17 februarie 2009. Autoritatea fiscală a introdus un apel împotriva acestei hotărâri în fața Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Curtea Administrativă Supremă, Lituania), instanța de trimitere în cauză.

3 Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

10. Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la chestiunea dacă are competența de a limita quantumul dobânzilor plătite ca urmare a rambursării cu întârziere a TVA-ului plătit în mod nejustificat, având în vedere nivelul ridicat al quantumului acestor dobânzi în raport cu quantumul sumei de bază și în raport cu pierderile suferite efectiv de contribuabil. În aceste condiții, Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 183 din Directiva [2006/112], 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?”

11. Această cerere de decizie preliminară a fost primită de Curte la 12 iulie 2016. Nidera, guvernele lituanian și ceh, precum și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. Nidera, guvernul lituanian și Comisia au fost reprezentate în ședința care s-a desfășurat la 8 iunie 2017.

Aprecieri

12. Prin intermediul întrebării preliminare pe care instanța de trimitere o adresează în prezenta cauză, aceasta solicită în esență să se stabilească dacă articolul 183 din Directiva 2006/112, în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretat în sensul că îi permite să reducă quantumul dobânzilor datorate contribuabilului pentru rambursarea cu întârziere a TVA-ului plătit în plus, în raport cu quantumul dobânzilor la care respectivul contribuabil ar fi avut dreptul în mod normal, din motive legate de alte împrejurări decât cele rezultate din acțiunile persoanei impozabile, dar care sunt determinate de nivelul ridicat al quantumului acestor dobânzi în raport cu quantumul sumei de bază și în raport cu pierderile suferite efectiv de contribuabil.

Obligația de rambursare a taxei plătite în plus

13. Trebuie amintit, cu titlu preliminar, că din jurisprudența constantă a Curții⁴ reiese obligația de a rambursa TVA-ul plătit în plus, întemeiată pe articolul 183 din Directiva 2006/112, interpretat în lumina principiului neutralității fiscale, precum și obligația de a plăti dobândă atunci când rambursarea nu a fost efectuată într-un termen rezonabil. Punctul de plecare pentru calculul quantumului dobânzilor ar trebui, în principiu, să fie data la care ar fi trebuit să se efectueze rambursarea⁵. Termenul pentru rambursare poate fi prelungit în cazul în care este necesară efectuarea unui control pentru a stabili dreptul la rambursarea taxei, însă, cu toate acestea, în cazul în care durata controlului respectiv depășește timpul necesar efectuării sale, contribuabilul are, de asemenea, dreptul de a-i fi plătite dobânzi⁶.

14. O regulă similară, și anume obligația de rambursare cu dobândă, se aplică, de asemenea, în cazul taxei percepute cu încălcarea dreptului Uniunii⁷. Este necesar să se considere că, precum în speță, acest lucru privește în egală măsură taxa care, desigur, a fost plătită în conformitate cu dreptul Uniunii, dar în cazul căreia refuzul de a efectua rambursarea contravine acestui drept.

4 A se vedea mai recent Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punctele 18-22 și jurisprudența citată).

5 Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 23.

6 Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 24.

7 A se vedea mai recent Hotărârea din 30 iunie 2016, Toma și Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punctul 32 și jurisprudența citată).

15. Prin urmare, considerăm incontestabil faptul că, în temeiul articolului 183 din Directiva 2006/112, interpretat în lumina principiului neutralității fiscale, Nidera are dreptul la rambursarea TVA-ului care face obiectul procedurii principale, precum și a dobânzilor calculate începând de la data la care rambursarea taxei ar fi trebuit să se efectueze în temeiul dispozițiilor lituaniene, după efectuarea controlului fiscal⁸. Decizia de a refuza rambursarea taxei, adoptată de autoritățile fiscale lituaniene la 19 martie 2009, era, prin urmare, eronată și contrară dreptului Uniunii.

16. Instanța de trimitere, fără a contesta acest drept în principiu, ridică problema dacă, în împrejurările particulare ale procedurii principale în care amploarea întârzierii la rambursarea taxei a condus la dreptul contribuabilului de a percepe dobânzi foarte ridicate în raport cu quantumul sumei de bază și care sunt susceptibile de a depăși quantumul pierderilor efective suferite de respectivul contribuabil ca urmare a nerambursării taxei, este posibilă limitarea quantumului acestor dobânzi printr-o hotărâre judecătorească.

Principiile echivalenței și efectivității

17. Legislația statelor membre stabilește, în temeiul principiului autonomiei procedurale, normele privind rambursarea taxelor plătite în plus sau în mod nejustificat, inclusiv quantumul eventualelor dobânzi. Aceste norme trebuie să respecte însă principiile echivalenței și efectivității⁹.

Principiul echivalenței

18. Principiul echivalenței impune ca normele privind rambursările la care are dreptul contribuabilul în temeiul dreptului Uniunii să nu fie mai puțin favorabile decât normele privind drepturile similare care decurg din dreptul național.

19. Având în vedere dispozițiile din dreptul lituanian menționate în decizia de trimitere, nu considerăm că instanțele dispun de competența explicită de a reduce quantumul dobânzilor plătite contribuabililor ca urmare a rambursării cu întârziere a taxei în raport cu quantumul acestor dobânzi care decurge din prevederile legale. Decizia de trimitere nu conține nici informații privind practica instanțelor lituaniene în această privință. Prin urmare, este dificil să se stabilească dacă reducerea dobânzilor în cazul rambursării taxei în temeiul dreptului Uniunii ar constitui un tratament mai puțin favorabil în raport cu norma privind rambursarea taxelor aplicată în temeiul dreptului național.

20. Prin urmare, este atribuția instanței de trimitere să aprecieze aspectul legat de respectarea principiului echivalenței. Cu toate acestea, considerăm că, deși nu există în dreptul lituanian dispoziții clare care să autorizeze instanțele să reducă dobânzile și nici nu există o practică judiciară consacrată care să permită instanțelor să procedeze astfel în ceea ce privește rambursările taxelor efectuate în temeiul dreptului național, reducerea dobânzilor datorate ca urmare a rambursării taxei în temeiul dreptului Uniunii, în special dacă ar constitui un precedent, ar fi contrară principiului echivalenței. În cazul în care instanța de trimitere ar constata că această situație se regăsește într-adevăr, acest lucru în sine ar fi suficient, în opinia noastră, pentru a da un răspuns afirmativ la întrebarea preliminară.

⁸ Chestiunea privind data de la care trebuie calculată dobânda în cauză în cadrul procedurii principale nu face obiectul întrebării preliminare. Amintim numai că instanța de fond din procedura principală a considerat că dobânzile trebuiau calculate începând de la 17 iulie 2009. Trebuie subliniat însă că, în pofida afirmațiilor autorităților fiscale lituaniene, nerambursarea taxei în cauză era contrară dreptului Uniunii încă de la început, iar nu doar de la data pronunțării Hotărârii Curții din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627). Astfel, hotărârile pronunțate de Curte în cadrul cererilor de decizie preliminară au un caracter declarativ și stabilesc o interpretare a dispozițiilor dreptului Uniunii care trebuie să fie aplicată începând de la intrarea în vigoare a acestor dispoziții (a se vedea printre altele Hotărârea din 27 martie 1980, Denkvit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, punctul 16, Hotărârea din 19 octombrie 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, punctul 33, precum și Hotărârea din 14 aprilie 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punctul 53). Este adevărat că, în cazuri excepționale, se pot limita efectele hotărârilor judecătorești în timp (a se vedea Hotărârea din 14 aprilie 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punctul 54), însă Curtea nu a procedat astfel în cadrul Hotărârii din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

⁹ A se vedea mai recent Hotărârea din 30 iunie 2016, Toma și Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punctul 34 și jurisprudența citată).

Principiul efectivității

21. Principiul efectivității impune, la rândul său, ca normele prevăzute de legislația națională în ceea ce privește dreptul de a formula o cale de atac să nu împiedice sau să facă excesiv de dificilă exercitarea competențelor care decurg din dreptul Uniunii. Răspunsul la întrebarea referitoare la posibilitatea de a reduce dobânzile datorate contribuabilului ca urmare a rambursării cu întârziere a excedentului de TVA, în lumina principiului efectivității, necesită o analiză mai aprofundată.

22. Astfel cum rezultă din jurisprudența citată anterior, persoana impozabilă în scopuri de TVA are dreptul, în temeiul articolului 183 din Directiva 2006/112, la rambursarea taxei achitate atunci când cuantumul respectivei taxe depășește cuantumul pentru care i se acordă dreptul de deducere. Acest lucru rezultă din structura TVA-ului, care se aplică la consumul de bunuri și de servicii, dar nu este suportată de întreprinderi. Din această structură rezultă principiul neutralității TVA-ului pentru persoanele impozabile.

23. Rambursările impozitelor trebuie efectuate într-un termen rezonabil, definit prin dispozițiile interne ale statelor membre. Depășirea termenului rezonabil de rambursare ar trebui să conducă la repararea prejudiciilor suferite de contribuabil din acest motiv, astfel încât acesta să nu suporte niciun risc financiar¹⁰.

24. Pierderile pe care contribuabilul le poate suferi ca urmare a rambursării cu întârziere a taxei pot fi diverse. Acestea rezultă în principal din incapacitatea de a dispune de resurse financiare care sunt „înghețate” în contul autorității fiscale, în timp ce, în condiții normale, și anume în cazul rambursării la termen, acestea s-ar afla la dispoziția sa.

25. Pierderile de acest tip nu sunt ușor de calculat cu precizie; astfel, ele constau în principal în beneficiul nerealizat (*lucrum cessans*) pe care contribuabilul ar fi putut să îl obțină investind resursele financiare în cadrul activităților sale sau în instrumente financiare. Prin urmare, ne confruntăm în acest caz cu dificultățile tipice care se întâlnesc la calcularea veniturilor viitoare, care, prin natura lor, sunt incerte și nu sunt necondiționate.

26. În consecință, modalitatea general acceptată pentru compensarea acestui tip de pierdere este plata de dobânzi, care constituie o compensație forfetară. Această formă de compensare permite creditorului (în speță contribuabilul) să obțină o despăgubire echitabilă, fără a fi necesar să prezinte dovezi foarte dificil de obținut privind cuantumul real al pierderilor și evitându-i totodată debitorului obligația de a plăti sume al căror cuantum este imprevizibil și poate fi foarte ridicat.

27. Dobânzile de întârziere mai au și un alt rol: ele constituie astfel o sancțiune al cărei obiectiv este de a încuraja debitorul să plătească suma datorată creditorului în termenul stabilit, în caz contrar suma respectivă fiind majorată cu dobânzi. Cu toate acestea, considerăm că, în cazul în care debitorul este un stat, iar creditorul este un contribuabil, disproporția dintre capacitățile financiare ale celor două părți face ca această funcție de compensare să joace rolul cel mai important. Astfel, în timp ce o sumă datorată unui anumit contribuabil reprezintă o cantitate neglijabilă în cadrul bugetului de stat, aceeași sumă reprezintă de obicei o parte semnificativă din bugetul contribuabilului și poate fi chiar decisivă pentru lichiditățile sale.

28. De obicei, dobânzile de întârziere sunt stabilite pe baza costului mediu al banilor pe piața bancară. În consecință, compensarea sub formă de dobândă prezintă, de asemenea, avantajul suplimentar de a-i permite creditorului să obțină resursele de care are nevoie sub forma unui împrumut bancar, având garanția că suma recuperată sub forma dobânzilor de întârziere corespunde cu aproximație costurilor aferente obținerii acestui împrumut.

¹⁰ A se vedea Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punctele 20 și 22 și jurisprudența citată).

29. Quantumul dobânzilor de întârziere este stabilit de obicei prin dispozițiile de drept național ale statelor membre. Din punctul de vedere al dreptului Uniunii, cu excepția cazului în care acest quantum a fost stabilit la un nivel anormal de scăzut, fapt care ar fi contrar principiului efectivității, statele membre sunt libere, în cadrul autonomiei lor procedurale, să stabilească quantumul dobânzilor în temeiul dreptului lor intern. Quantumul dobânzii astfel stabilit permite atât creditorilor, cât și debitorilor să prevadă cu exactitate valoarea viitoare a drepturilor lor sau, respectiv, a obligațiilor lor financiare. Securitatea juridică este astfel garantată.

30. Prin urmare, dacă articolul 183 din Directiva 2006/112 coroborat cu principiul neutralității fiscale dă naștere dreptului contribuabilului de a-i fi rambursată într-un termen rezonabil taxa plătită în plus și, totodată, dreptului la o compensare în cazul depășirii acestui termen rezonabil, pentru pierderile suferite ca urmare a rambursării cu întârziere a taxei, acest lucru implică, în opinia noastră, dreptul de a primi quantumul integral al dobânzilor pentru rambursarea cu întârziere a taxei, care a fost stabilit de dreptul național al statului membru în cauză. Limitarea dreptului de a primi dobânda trebuie considerată, așadar, ca fiind contrară principiului efectivității, întrucât implică faptul că exercitarea unui drept care decurge din dreptul Uniunii – care constă în dreptul de compensare a pierderilor suferite ca urmare a rambursării cu întârziere a taxei – devine imposibilă sau cel puțin excesiv de dificilă. În plus, această limitare este totodată contrară principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime, în măsura în care contribuabilul, care în această situație este creditorul autorităților fiscale, este îndreptățit să se aștepte să primească în totalitate dobânzile prevăzute de dispozițiile legale. Limitarea dreptului de a primi dobânzile integrale ar trebui să fie posibilă numai în situații speciale, atunci când rambursarea cu întârziere a taxei rezultă din motive imputabile contribuabilului. Această situație nu se regăsește însă în cauza principală.

31. De asemenea, în opinia noastră, trebuie considerată ca fiind contrară principiului efectivității posibilitatea instanței de a reduce quantumul dobânzilor datorate contribuabilului atunci când o întârziere substanțială a rambursării taxei, dar care nu îi este imputabilă contribuabilului, i-a dat acestuia dreptul de a beneficia de o dobândă deosebit de ridicată în raport cu quantumul sumei de bază, care ar putea depăși prejudiciul real suferit de contribuabil ca urmare a rambursării cu întârziere a taxei.

32. O asemenea reducere a quantumului dobânzilor datorate ar implica astfel, în mod inevitabil, necesitatea ca respectivul contribuabil să dovedească întinderea prejudiciului real¹¹. Astfel cum am arătat mai sus, această dovadă este deosebit de dificil de stabilit, în măsura în care este vorba despre o pierdere sub forma unui beneficiu nerealizat, astfel încât este prin natura ei, dificil de calculat și de dovedit fără echivoc. Necesitatea de a furniza astfel de dovezi ar face, prin urmare, extrem de dificilă și, în multe cazuri, probabil chiar imposibilă exercitarea de către contribuabil a dreptului de a primi rambursarea taxei și o despăgubire pentru eventuala întârziere a rambursării. Dificultățile asociate cu acest tip de întârziere reies mai clar atunci când sunt comparate cu mecanismul foarte simplu de plată a dobânzii pentru întârzierea efectuării plății într-un quantum stabilit în avans.

33. Este adevărat că, astfel cum a arătat instanța de trimitere, în anumite cazuri, quantumul dobânzii poate depăși prejudiciul real suferit de contribuabil. Cu toate acestea, este vorba despre un fenomen normal asociat compensării forfetare, care, prin natura sa, reflectă nu pierderile suportate în mod efectiv, ci pierderile aproximative și probabile din punct de vedere statistic pe care contribuabilul le-ar putea suferi. Cu toate că compensația sub formă de dobânzi poate fi, în funcție de situație, mai mare sau mai mică decât pierderile reale, considerăm că acest lucru nu justifică încetarea utilizării ei.

¹¹ Amintim că, în temeiul legislației lituaniene, nu există dispoziții precise care să stabilească reguli pentru o astfel de reducere a dobânzilor de către instanță și este dificil să ne imaginăm că aceasta le va reduce într-un mod complet arbitrar, fără a ține seama de pierderea reală suferită de contribuabil.

34. În situații speciale, de exemplu, în cazul în care întârzierea efectuării plății determină insolvabilitatea creditorului, acesta (sau succesorul său) are posibilitatea de a obține o compensație care depășește quantumul dobânzilor de întârziere. Acest lucru se aplică, de asemenea, relațiilor dintre state și contribuabili. O astfel de decizie depinde însă exclusiv de voința creditorului. Posibilitatea de a obține compensații care depășesc quantumul dobânzilor nu privează însă creditorul de garanția pe care o constituie dobânzile.

35. În ceea ce privește raportul dintre quantumul dobânzii și quantumul sumei de bază, situația este aceeași. Quantumul dobânzilor este determinat de quantumul sumei de bază și de perioada de întârziere a rambursării taxei. Dacă această perioadă este deosebit de lungă, quantumul dobânzii poate atinge sau chiar depăși quantumul sumei de bază. Acest lucru nu face decât să reflecte lungimea semnificativă a perioadei de întârziere. La baza instituirii unor dobânzi stă ipoteza potrivit căreia, în cazul în care creditorul ar fi dispus de sumele care i se datorau pe întreaga perioadă de întârziere la plata creanțelor sale, acesta ar fi putut obține venituri al căror quantum cumulat ar fi fost proporțional cu timpul scurs și ar fi putut, de asemenea, să atingă sau să depășească sumele investite inițial. Faptul că acesta primește o sumă echivalentă cu titlu de dobândă nu constituie, prin urmare, o îmbogățire fără justă cauză, ci numai contrapartida privării de venituri cauzată de rambursarea cu întârziere a sumei de bază.

36. În sfârșit, trebuie amintit că statele membre sunt cele care stabilesc, în cadrul autonomiei lor procedurale, quantumul dobânzilor de întârziere, inclusiv pentru rambursarea cu întârziere a taxei plătite în plus. Prin urmare, în cazul în care consideră că valoarea dobânzii stabilite de dreptul național depășește compensația echitabilă a prejudiciului cauzat de această întârziere, statul membru are posibilitatea de a o reduce pe cale legislativă. Cu toate acestea, atât timp cât nu a avut loc această reducere pe cale legislativă, contribuabilii al căror drept la restituirea taxei este întemeiat pe dreptul Uniunii au dreptul să primească quantumul total al dobânzilor care rezultă din dispozițiile în vigoare.

Observații referitoare la argumentele prezentate de guvernul lituanian

37. În observațiile sale referitoare la prezenta cauză, guvernul lituanian invocă și argumentul potrivit căruia dobânzile prevăzute de dreptul lituanian în cazul rambursării cu întârziere a taxei plătite în plus nu constituie o compensație pentru prejudiciul suferit de contribuabil ca urmare a rambursării cu întârziere a taxei, ci că acestea au un caracter pur penal și au drept obiectiv să încurajeze autoritățile fiscale să respecte obligațiile pe care le au în ceea ce privește rambursarea taxei cât mai curând posibil. Guvernul lituanian se întemeiază pe faptul că aceste dobânzi sunt stabilite la același nivel cu penalitățile de întârziere datorate de contribuabili în cazul plății cu întârziere a taxei, care sunt de două ori mai mari decât cele aplicate în cadrul raporturilor de drept privat. În consecință, guvernul lituanian consideră că rata dobânzii compensatorii trebuie stabilită numai de instanța de trimitere în cadrul procedurii principale.

38. Aceste argumente nu ne conving, din mai multe motive.

39. În primul rând, niciuna dintre informațiile cuprinse în decizia de trimitere sau în observațiile părților nu indică existența unei practici în temeiul căreia această instanță ar stabili, în locul ratei dobânzii prevăzute în dispozițiile din dreptul lituanian în cazul rambursării cu întârziere a taxei, o rată pentru dobânda compensatorie. Reprezentantul guvernului lituanian a confirmat de altfel în ședință că, din informațiile pe care le deține, prezenta cauză constituie un precedent. Prin urmare, este necesar să se înțeleagă că, în celelalte cazuri, inclusiv atunci când rambursarea taxei se efectuează exclusiv în temeiul dreptului național, contribuabilii primesc dobânzi al căror quantum este prevăzut de lege. Aplicarea în speță a teoriei prezentate de guvernul lituanian ar însemna, prin urmare, să se acorde un tratament mai puțin favorabil contestațiilor întemeiate pe dreptul Uniunii, fapt care ar fi contrar

principiului echivalenței și, din acest motiv, ar fi exclus¹².

40. În al doilea rând, astfel cum am menționat deja, deși în mod obișnuit dobânzile de întârziere au, în același timp, o funcție de compensare și o funcție penală¹³, importanța acestor funcții diferă în relațiile dintre statul membru și contribuabili. În realitate, atunci când contribuabilul este debitorul, funcția penală a dobânzilor are mai multă importanță, având în vedere caracterul relativ neglijabil al pierderilor cauzate la bugetul statului membru prin neplata taxei de către un singur contribuabil. Starea de lucruri diferă în situația opusă, atunci când statul membru este debitorul în raport cu contribuabilul în ceea ce privește obligația de a rambursa taxa. Astfel, într-un asemenea caz, eficacitatea funcției penale a dobânzilor este în general destul de limitată, în timp ce funcția lor compensatorie trece în prim-plan, având în vedere că pierderile suferite de contribuabil ca urmare a rambursării cu întârziere a taxei pot fi foarte semnificative în raport cu resursele financiare globale ale acestuia. Prin urmare, nu putem fi de acord cu afirmația guvernului lituanian potrivit căreia dobânzile de întârziere datorate de statele membre contribuabililor pentru rambursarea cu întârziere a taxei plătite au o funcție identică, exclusiv sau în principal penală, cu cea a dobânzilor de întârziere la plata taxei de către contribuabil. Faptul că a fost stabilit același nivel pentru aceste dobânzi reprezintă o opțiune tehnică a legiuitorului lituanian.

41. În al treilea rând, teza susținută de guvernul lituanian ar însemna că dreptul lituanian nu stabilește cu adevărat o rată pentru dobânzile datorate contribuabililor ca urmare a rambursării cu întârziere a taxei. Cu toate acestea, în cazul în care o astfel de rambursare se efectuează în temeiul dreptului Uniunii, ar constitui o încălcare a jurisprudenței citate anterior¹⁴ și a principiului efectivității. Dreptul la rambursarea taxei însoțită de dobânzi de întârziere nu implică astfel doar dreptul de a se aștepta la primirea unor dobânzi la o rată care va fi stabilită de instanță în cursul procedurii, ci dreptul de a primi dobânzi al căror quantum este cunoscut în avans, stabilit *a priori* prin dispozițiile legii. În schimb, guvernul lituanian pare să supraestimeze întinderea libertății acordate statelor membre pentru a stabili regulile de rambursare a TVA-ului plătit în plus. Astfel, deși articolul 183 din Directiva 2006/112 prevede că statele membre stabilesc condițiile în care efectuează rambursarea TVA-ului plătit în plus, modul în care se stabilesc aceste condiții trebuie să respecte anumite criterii minime în ceea ce privește previzibilitatea și securitatea juridică. Situația este aceeași în ceea ce privește stabilirea quantumului dobânzii la care contribuabilul are dreptul pentru rambursarea cu întârziere a taxei, având în vedere că dreptul de a primi dobânzi de întârziere face parte din dreptul la rambursarea taxei plătite în plus. Stabilirea condițiilor de rambursare, inclusiv a quantumului dobânzii, nu poate fi deci efectuată ad-hoc, astfel cum ar dori guvernul lituanian, prin intermediul unor hotărâri judecătorești pronunțate în cauze specifice care implică contribuabili particulari. În opinia noastră, acest mecanism ar fi contrar principiului efectivității, întrucât un element esențial al exercitării efective a competențelor conferite de dreptul Uniunii este certitudinea cu privire la domeniul de aplicare al acestor competențe și la protecția încrederii legitime în această materie.

42. În sfârșit, guvernul lituanian sugerează ca dobânzile pentru rambursarea cu întârziere a taxei prevăzute de dreptul lituanian să fie reduse, prin limitarea acestora la o singură componentă, și anume rata medie a dobânzii pentru bonurile de trezorerie.

43. Cu toate acestea, în afară de problema incompatibilității probabile dintre o astfel de soluție și principiul echivalenței, bonurile de trezorerie, ca instrumente financiare considerate deosebit de sigure, au de obicei rate foarte scăzute, cu mult mai mici decât ratele medii ale dobânzilor pentru creditele bancare. Dobânzile pentru rambursarea cu întârziere a taxei al cărei quantum ar fi limitat la nivelul ratelor pentru bonurile de trezorerie nu și-ar îndeplini, în opinia noastră, funcția de compensare, întrucât nu ar permite nici măcar compensarea costurilor de achiziționare a resurselor

¹² A se vedea punctul 20 din prezentele concluzii.

¹³ A se vedea punctul 27 din prezentele concluzii.

¹⁴ A se vedea punctele 13 și 14 din prezentele concluzii.

financiare care lipsesc de pe piața bancară. Aceste dobânzi nu ar îndeplini deci rolul de compensare a prejudiciului suferit de contribuabil ca urmare a rambursării cu întârziere a taxei și ar atrage parțial asupra sa riscul financiar legat de această întârziere. Stabilirea dobânzii la un nivel atât de scăzut ar fi, așadar, contrară principiului efectivității.

Rezumat

44. În sinteză, considerăm că articolul 183 din Directiva 2006/112 coroborat cu principiul neutralității fiscale și interpretat în lumina principiilor echivalenței și efectivității impune ca, în cazul în care autoritatea fiscală nu respectă termenul rezonabil prevăzut de dispozițiile naționale în vigoare pentru rambursarea TVA-ului plătit în plus, contribuabilului să i se ramburseze această taxă împreună cu cuantumul total al dobânzii prevăzute de legislația națională în vigoare, dacă rambursarea cu întârziere a taxei nu ar rezulta din acțiunile contribuabilului.

Concluzie

45. Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, este necesar să se răspundă la întrebarea preliminară adresată de Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă, Lituania) după cum urmează:

„Articolul 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretat în sensul că nu permite, în împrejurări care nu rezultă din acțiunile contribuabilului, reducerea cuantumului dobânzii datorate acestuia ca urmare a rambursării cu întârziere a TVA-ului plătit în plus în raport cu cuantumul la care ar fi avut dreptul în mod normal.”