Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 21 ianuarie 2021[1]

Cauza C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
interveniente:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

[cerere de decizie preliminară formulată de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria)]

„Cerere de decizie preliminară – Legislație fiscală – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 183 – Rambursarea excedentului de TVA – Plata de dobânzi în cazul majorării *a posteriori* a excedentului de TVA sau a reducerii *a posteriori* a datoriei fiscale – Lipsa unor măsuri naționale de transpunere – Aplicarea directă a unei directive – Aplicarea prin analogie a unei directive neaplicabile – Directiva privind rambursările (Directiva 2008/9/CE) – Articolul 27 – Interpretarea conformă a dreptului național”

I. Introducere

1. Problema care se ridică în prezenta cauză este dacă Directiva TVA acordă persoanei impozabile un drept direct la plata de dobânzi pentru un excedent de TVA aferent intrărilor care nu a fost plătit decât *a posteriori*, respectiv pentru un drept la rambursarea TVA-ului care nu a fost plătit decât *a posteriori*. Potrivit informațiilor furnizate de instanța de trimitere, Republica Austria nu a prevăzut un astfel de sistem de plată de dobânzi în ceea ce privește TVA-ul. Sistemele de plată de dobânzi existente în privința altor tipuri de impozite nu ar putea fi interpretate în conformitate cu dreptul Uniunii și aplicate TVA-ului.

2. Cu toate acestea, o altă directivă (Directiva 2008/9/CE sau Directiva privind rambursările) conține un drept direct aplicabil la plata de dobânzi pentru excedentele de TVA achitat în amonte rambursate *a posteriori* unor persoane impozabile stabilite în străinătate care nu au efectuat operațiuni pe teritoriul țării. Întrebarea care se pune este dacă această directivă poate fi aplicată prin analogie în speță.

3. Chiar și în cazul unui răspuns negativ la această întrebare și chiar dacă din Directiva TVA nu poate fi dedus niciun drept direct aplicabil, Curtea poate oferi totuși alte indicații utile în ceea ce privește posibilitatea soluționării litigiului în conformitate cu dreptul Uniunii.

1 Limba originală: germana.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Articolul 90 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [2] (denumită în continuare „Directiva TVA”) privește reducerea bazei de impozitare și prevede:

„(1) 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.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

5. Articolul 183 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.

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

6. Directiva 2008/9/CE privind regimul de rambursare a TVA-ului prevăzut de Directiva 2006/112/CE [3] (denumită în continuare „Directiva privind rambursările”) privește modalitățile de rambursare a TVA-ului achitat în amonte persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare și care nu au efectuat operațiuni în acel stat.

7. Articolul 27 din această Directivă privind rambursările privește dobânzile aferente dreptului de rambursare menționat și are următorul cuprins:

„(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.”

B. Dreptul austriac

8. În Austria, dreptul la dobânzi al contribuabilului este reglementat de Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Legea federală privind dispozițiile generale și procedura aplicabilă taxelor gestionate de autoritățile fiscale ale statului federal, ale landurilor și ale comunelor), denumită și „Bundeabgabenordnung” (Codul fiscal federal, în continuare „BAO”).

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

3 JO 2008, L 44, p. 23.

9. Articolul 205 din BAO privește dreptul la dobânzi al persoanei impozabile în cazul unor drepturi de rambursare a impozitului pe venit și a impozitului pe profit:

„(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.

[…]”

10. Articolul 205a din BAO instituie, de la 1 ianuarie 2012, un drept la dobânzi al persoanei impozabile pentru excedentul de impozite atunci când, în urma unei acțiuni în contencios administrativ, acestea sunt stabilite *a posteriori* într-un cuantum inferior celui stabilit inițial și prevede următoarele:

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

[…]

(4) Rata anuală a dobânzilor este cu 2 % mai mare decât rata dobânzii de bază. Nu se vor stabili dobânzi aferente unor drepturi inferioare sumei de 50 de euro.”

III. Litigiul principal

11. Cererea de decizie preliminară este întemeiată pe două proceduri de recurs diferite desfășurate în fața instanței de trimitere.

– Cu privire la prima procedură de recurs (Ro 2017/15/0035)

12. CS, recurentul din prima procedură (denumit în continuare „primul recurent”), a invocat, în declarația sa privind TVA-ul, pentru luna august 2007, un excedent de TVA în valoare de 60 689,28 euro. Cu toate acestea, Finanzamt (Administrația fiscală) a stabilit acest excedent numai în limita sumei de 14 689,28 euro. Primul recurent a contestat cu succes în instanță această decizie. La 22 mai 2013, excedentul de TVA achitat în amonte i-a fost „plătit” integral.

13. La 30 mai 2013, primul recurent a solicitat, în temeiul articolului 205a din BAO, plata unor dobânzi aferente acestui excedent de TVA achitat în amonte pentru perioada cuprinsă între data intrării în vigoare a acestuia (1 ianuarie 2012) și data executării, 22 mai 2013. Finanzamt a respins această cerere. Acțiunea introdusă de primul recurent la Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria) împotriva acestei decizii nu a fost admisă.

14. Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a motivat această respingere prin faptul că articolul 205a din BAO nu acoperă cazul unui excedent de TVA care a fost recuperat cu succes pe cale judiciară, ci numai contestarea pe cale judiciară a unei datorii fiscale stabilite și plătite într-un cuantum prea ridicat. Împotriva acestei hotărâri se îndreaptă recursul formulat de primul recurent.

– Cu privire la a doua procedură de recurs (Ro 2018/15/0026)

15. Recurentul din a doua procedură (technoRent International, denumit în continuare „al doilea recurent") este o întreprindere stabilită în Germania. În cursul anilor 2003 și 2004, acesta din urmă a vândut utilaje în Austria și a supus aceste tranzacții TVA-ului în Austria. În cursul anului 2005, al doilea recurent a invocat, în declarația sa privind TVA-ul pentru luna mai 2005, un credit de TVA în valoare de 367 081,58 euro. Motivul acestui credit era o reducere *a posteriori* a prețului în sensul articolului 90 din Directiva TVA, unele dintre utilaje nefiind, aparent, plătite sau nefiind plătite integral.

16. Această reducere a bazei de impozitare a făcut obiectul unui control administrativ (din iulie 2006 până în iunie 2008). Mai întâi, creditul a fost „plătit" celui de al doilea recurent la 10 martie 2008. În urma controlului, Finanzamt a considerat totuși că nu era necesar să procedeze la reducerea bazei de impozitare. Astfel, prin decizia din 13 octombrie 2008, Finanzamt a stabilit un TVA datorat în cuantum de 367 081,58 euro. Acțiunea formulată împotriva acestei decizii de impunere a fost admisă.

17. În luna octombrie 2013, al doilea recurent a solicitat plata unor dobânzi aferente sumei de 367 081,58 euro, pentru perioada cuprinsă între luna iulie 2005 și luna mai 2013. În privința acestei cereri, Finanzamt a decis că, potrivit articolului 205a din BAO, un drept la dobânzi (în cuantum de 10 021,32 euro) ar exista numai pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2012 și 8 aprilie 2013. La 29 mai 2017, Tribunalul a admis în parte o acțiune îndreptată împotriva acestei decizii, acordând celui de al doilea recurent dobânzi moratorii și pentru perioada cuprinsă între 2 septembrie 2005 și 9 martie 2008. Recursul introdus de Finanzamt împotriva acestei hotărâri este îndreptat exclusiv împotriva acordării de dobânzi moratorii pentru perioada cuprinsă între 2 septembrie 2005 și 9 martie 2008.

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

18. Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), competentă în cele două recursuri, nu se consideră în măsură să dea o interpretare conformă cu dreptul Uniunii normelor referitoare la dobânzi care figurează la articolele 205 și, respectiv, 205a din BAO și, pentru acest motiv, prin decizia din 24 octombrie 2018, a adresat Curții de Justiție următoarele întrebări preliminare:

„1) Din dreptul Uniunii rezultă o reglementare direct aplicabilă care să acorde unei persoane impozabile, căreia administrația fiscală, într-o situație precum cea din litigiile principale, nu îi rambursează în timp util TVA-ul datorat, dreptul la dobânzi moratorii, drept pe care aceasta să îl poată invoca în fața administrației fiscale sau în fața instanțelor administrative, deși dreptul național nu prevede o astfel de reglementare cu privire la dobândă?

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare preliminară:

2) Este admisibil ca și în ceea ce privește creanța de TVA a persoanei impozabile generată de reducerea *a posteriori* a contraprestației, în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, 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 conține dispoziții privind aplicarea dobânzilor ca urmare a întârzierii la plată a creanțelor de TVA are drept consecință faptul că instanțele naționale trebuie să aplice, la stabilirea dobânzii, efectul juridic prevăzut la articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9 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?”

19. În procedura din fața Curții au depus observații scrise Republica Austria și Comisia Europeană.

V. Apreciere juridică

A. Cu privire la întrebările preliminare

20. Toate cele trei întrebări preliminare privesc în esență aspectul dacă și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce măsură dreptul Uniunii impune plata de dobânzi pentru un excedent de TVA achitat în amonte, respectiv pentru un drept la rambursarea TVA-ului (denumit adesea credit de TVA). Întrucât a doua și a treia întrebare sunt condiționate de un răspuns afirmativ la prima întrebare, vom începe prin a analiza prima întrebare.

21. În cazul acestei întrebări, instanța de trimitere pare să pornească de la premisa potrivit căreia dreptul austriac nu prevede – sau prevede numai în situații foarte speciale – plata de dobânzi pentru un excedent de TVA achitat în amonte, respectiv pentru un drept la rambursarea TVA-ului. În această privință, nu ar fi posibilă o aplicare prin analogie a normei prevăzute la articolul 205 din BAO, aplicabilă în general impozitului pe venit. De asemenea, începând de la 1 ianuarie 2012, articolul 205a din BAO ar viza numai cazul în care TVA-ul este redus *a posteriori* în temeiul unei decizii, fără a majora deducerea TVA-ului. Acesta este motivul pentru care Tribunalul ridică problema unei reglementări direct aplicabile „care decurge din dreptul Uniunii”.

22. În speță, este vorba despre remunerarea unui excedent de TVA achitat în amonte, respectiv a unui drept la rambursarea TVA-ului. Este astfel necesar să se țină seama, ca drept al Uniunii aplicabil, în principal de Directiva TVA, în speță în special de articolele 183 și 90 din aceasta.

23. Pentru a răspunde la prima întrebare, trebuie, așadar, mai întâi, să se precizeze domeniul de aplicare al unui drept la plata de dobânzi în temeiul articolelor 183 și 90 din Directiva TVA (a se vedea în această privință punctul B.1) și aplicabilitatea directă a acestuia (a se vedea în această privință punctul B.2). În continuare, trebuie să fie analizată aplicarea directă prin analogie a articolului 27, care nu este relevant *per se*, din Directiva privind rambursările (a se vedea în această privință punctul B.3), precum și posibilitățile unei interpretări conforme a articolelor 205 și 205a din BAO (a se vedea în această privință punctul C).

B. Cu privire la plata de dobânzi pentru un excedent de TVA și pentru un drept la rambursarea TVA-ului

1. Conținutul și domeniul de aplicare ale articolelor 183 și 90 din Directiva TVA

a) Plata de dobânzi pentru un excedent de TVA

24. Mai întâi, trebuie să se stabilească dacă din Directiva TVA decurge un drept la plata de dobânzi în favoarea particularilor. Directiva TVA nu conține nicio normă concretă referitoare la plata de dobânzi. De asemenea, articolul 183 din Directiva TVA prevede numai că statele membre pot fie să reporteze în perioada următoare excedentul care rezultă din diferența dintre deducerea TVA-ului achitat în amonte și datoria fiscală, fie să efectueze o rambursare a acestui excedent în condițiile pe care le stabilesc.

25. În această privință, dispoziția nu prevede, potrivit modului său de redactare, nici obligația de a plăti dobânzi pentru excedentul de TVA care urmează a fi rambursat, nici momentul de la care asemenea dobânzi ar fi datorate [4].

26. Cu toate acestea, articolul 183 din Directiva TVA trebuie coroborat cu articolul 179 din aceasta. În conformitate cu articolul 179 din Directiva TVA, persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA-ului datorat pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului pentru care a luat naștere dreptul de deducere. În concluzie, articolul 179 din Directiva TVA prevede o compensare obligatorie cu taxa datorată pentru perioada fiscală respectivă. În cazul în care datoria fiscală este mai mare decât deducerea, mai rămâne de plată un TVA (mai redus). În schimb, dacă datoria fiscală este mai mică decât deducerea, rămâne un excedent de TVA achitat în amonte, prevăzut la articolul 183 din Directiva TVA.

27. Din această coroborare a articolului 183 din Directiva TVA cu dreptul persoanei impozabile de deducere a TVA-ului achitat în amonte, ținând seama de principiul neutralității, rezultă o jurisprudență constantă a Curții potrivit căreia dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului care, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept poate fi exercitat *imediat* pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte [5].

28. În continuare, trebuie avut în vedere că existența dreptului de deducere ca atare intră sub incidența articolelor 167-172 din Directiva TVA, care se regăsesc în capitolul intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, în timp ce articolele 178-183 din această directivă privesc doar modalitățile de exercitare a acestui drept [6]. Astfel, Curtea de Justiție a precizat deja că modalitățile de exercitare a acestui drept instituite de statele membre nu trebuie să aducă atingere principiului neutralității fiscale a sistemului TVA-ului, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în

4 A se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 19), și Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 27).

5 Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 21), Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 43), Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 32), Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 34), și Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 37 și jurisprudența citată).

6 Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 44); a se vedea în acest sens de asemenea Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 30), și Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Comisia/Țările de Jos (C-338/98, EU:C:2001:596, punctul 71).

parte, sarcina acestei taxe[7]. În concluzie, principiul neutralității fiscale a sistemului TVA-ului impune ca pierderile financiare generate persoanei impozabile atunci când excedentul de TVA nu îi este rambursat într-un termen rezonabil, prin indisponibilizarea sumelor de bani în cauză, să fie compensate prin plata unor dobânzi moratorii[8].

29. În această privință, din articolul 183 din Directiva TVA coroborat cu principiul neutralității rezultă că persoana impozabilă – precum, în speță, primul recurent – are dreptul la plata de dobânzi pentru excedentul său de TVA neplătit.

b) Plata de dobânzi pentru un drept la rambursarea TVA-ului

30. Astfel cum susține Comisia, situația nu este diferită în cazul unei persoane impozabile care – precum, în speță, al doilea recurent – a plătit într-o primă etapă în mod corect TVA-ul și care, ca urmare a unei reduceri a bazei de impozitare în temeiul articolului 90 din Directiva TVA, are în prezent – mai exact, de la momentul reducerii – dreptul la o rambursare (așa-numitul „credit de TVA") împotriva creditorului fiscal.

31. În ambele cazuri, o persoană impozabilă datorează un excedent de TVA pe care l-a plătit statului fie indirect, prin intermediul furnizorului său, fie în mod direct. Ținând seama de principiul neutralității, sarcina legată de luarea în considerare cu întârziere a reducerii bazei de impozitare prevăzute la articolul 90 din Directiva TVA nu se distinge, așadar, în niciun fel de plata cu întârziere a unui excedent de TVA prevăzută la articolul 183 din aceeași directivă. Pentru acest motiv, Curtea a statuat deja, într-un caz de reducere a bazei de impozitare[9], că „principiul obligării statelor membre să restituie cu dobândă impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii decurge din acest din urmă drept"[10].

32. În consecință, cuantumurile de TVA percepute inițial în mod corect și care trebuie restituite ca urmare a unei reduceri *a posteriori* a bazei de impozitare trebuie să fie de asemenea rambursate cu dobândă din acest moment, întrucât a dispărut temeiul juridic al plății.

c) Excluderea plății de dobânzi în temeiul articolului 27 din Directiva privind rambursările?

33. În schimb, contrar celor afirmate în cererea de decizie preliminară și susținute de asemenea de Republica Austria, din modul de redactare a articolului 27 alineatul (2) a doua teză din Directiva privind rambursările nu se poate deduce că statele membre pot renunța integral la plata de dobânzi pentru aceste drepturi. Aceasta prevede următoarele: „[î]n 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".

34. Formularea „[î]n cazul în care legea națională nu prevede plata unei dobânzi" nu înseamnă că legiuitorul a considerat că era posibil să nu se prevadă, în legislația națională, nicio regulă privind dobânzile aferente TVA-ului rambursat persoanelor impozabile.

7 Astfel, se indică în mod expres: Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 22), Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 45), și Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 33).

8 Astfel, se indică în mod expres Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctele 23 și 24), și Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 51). Astfel, a se vedea, în concluzie, de asemenea Hotărârea din 23 aprilie 2020, Sole-Mizo și Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 și C-126/18, EU:C:2020:292, punctul 36).

9 Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail Ltd și alții (C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 25).

10 Același lucru reiese de asemenea – însă în ceea ce privește un caz prevăzut la articolul 183 din Directiva TVA – din Hotărârea din 23 aprilie 2020, Sole-Mizo și Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 și C-126/18, EU:C:2020:292, punctul 36).

35. Astfel cum reiese din considerentele (1) și (2) ale Directivei privind rambursările, înainte de introducerea acestei directive în forma sa actuală, exista un deficit considerabil în ceea ce privește punerea în aplicare și armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la restituirea TVA-ului persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării. Pentru a remedia acest deficit, a fost consolidată poziția întreprinderilor, astfel cum reiese din considerentul (3) al Directivei privind rambursările. La articolul 27 alineatul (2) a doua teză din Directiva privind rambursările a fost, așadar, prevăzută o normă reziduală obligatorie pentru toate statele membre. În cazul în care nu există un regim de plată a unei dobânzi pentru rambursările către persoanele impozabile nerezidente, se aplică regimurile aplicabile plăților către stat efectuate cu întârziere.

36. Această normă reziduală prevăzută pentru un caz specific [articolul 27 alineatul (2) a doua teză din Directiva privind rambursările] nu exclude însă nicidecum plata unor dobânzi pentru toate celelalte cazuri. Acest lucru este valabil cu atât mai mult cu cât principiul neutralității (a se vedea punctul 28 de mai sus) impune plata de dobânzi pentru toate celelalte situații.

d) Concluzie intermediară

37. Din articolele 183 și 90 din Directiva TVA coroborate cu principiul neutralității rezultă, așadar, că statul membru este obligat să plătească dobânzi pentru excedentele de TVA și pentru creanțele de TVA de rambursat ca urmare a unei reduceri a bazei de impozitare.

2. Un drept la dobânzi direct aplicabil în temeiul articolului 183 sau al articolului 90 din Directiva TVA în coroborare cu principiul neutralității?

38. În continuare, este necesar să se examineze dacă articolele 183 și 90 din Directiva TVA coroborate cu principiul neutralității conferă un drept la dobânzi direct aplicabil. În concordanță cu poziția susținută de Republica Austria, la această întrebare trebuie dat un răspuns negativ. Desigur, în temeiul articolelor 183 și 90 din Directiva TVA coroborate cu principiul neutralității, este cert că, în principiu, trebuie să se efectueze plata unor dobânzi. Dreptul Uniunii nu prevede însă modalitățile concrete – de exemplu, rata dobânzii sau momentul de la care este aplicată dobânda.

39. Dimpotrivă, statele membre beneficiază de o marjă de transpunere în reglementarea plății de dobânzi [11]. Același lucru este valabil și în ceea ce privește plata de dobânzi pentru creanța de rambursat prevăzută la articolul 90 din Directiva TVA [12].

40. Această marjă de transpunere a fost confirmată în mai multe rânduri de Curtea de Justiție. Astfel, este, de exemplu, conformă cu articolul 183 din Directiva TVA o dispoziție care prevede plata excedentului într-un termen de 45 de zile de la data depunerii declarației privind taxa înainte de a începe să curgă dobânzile [13].

41. Rezultă că revine statelor membre sarcina de a reglementa, în dreptul lor național, modalitățile de aplicare a acestor dobânzi. Or, ținând seama de diferitele spații monetare, cu rate ale inflației și rate ale dobânzilor diferite, existente în cadrul Uniunii, această deschidere materială a Directivei TVA este de înțeles. Astfel, pentru a stabili un drept specific la plata de dobânzi în favoarea persoanei impozabile, este exclusă o aplicare directă a articolului 183 sau a articolului 90 din Directiva TVA în coroborare cu principiul neutralității.

11 Hotărârea din 23 aprilie 2020, Sole-Mizo și Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 și C-126/18, EU:C:2020:292, punctul 37), Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 20 – Autonomie), Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 39), Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctele 33 și 64), și Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 17).

12 A se vedea Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail Ltd și alții (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctele 50 și 61).

3. Aplicare prin analogie a articolului 27 din Directiva privind rambursările?

42. Nici o aplicare prin analogie a articolului 27 din Directiva privind rambursările – astfel cum pare să ia în considerare instanța de trimitere prin intermediul celei de a treia întrebări adresate – nu poate fi avută în vedere în speță, în concordanță cu poziția susținută de Republica Austria. Desigur, acest articol este suficient de exact și de precis și ar fi, așadar, direct aplicabil *per se*. Totuși, acesta obligă statul membru la un anumit regim de plată de dobânzi numai în cazul unei persoane impozabile stabilite în străinătate, care nu desfășoară operațiuni interne.

43. Rezultă că, prin netranspunerea acestei reguli de remunerare în cazul unei persoane impozabile stabilite pe teritoriul țării (sau al unei persoane impozabile care efectuează operațiuni interne), Austria nu a încălcat articolul 27 din Directiva privind rambursările. Prin urmare, rațiunea de a fi a unei aplicări directe a unei directive nu se regăsește în speță. Aici nu se poate și nu este necesar să se evite ca statul să obțină avantaje de pe urma încălcării de către acesta a dreptului Uniunii [14].

44. În plus, ca o condiție a unei aplicări prin analogie, nu există nici o lacună normativă contrară obiectivului urmărit. Astfel cum s-a explicat deja mai sus (punctele 35 și 36), anterior adoptării Directivei privind rambursările în forma sa actuală, exista un deficit considerabil în procedura de rambursare a TVA-ului către persoanele impozabile nerezidente pe teritoriul țării. Or, legiuitorul nu pare să fi luat în considerare un asemenea deficit în ceea ce privește persoanele impozabile stabilite pe teritoriul național, deoarece în caz contrar nu ar fi reglementat numai acest caz specific.

45. În aceste condiții, o aplicare prin analogie a unei directive nerelevante în speță ar echivala cu nerespectarea aprecierii legiuitorului Uniunii care reiese din Directiva TVA. Prin formularea articolelor 183 și 90 din Directiva TVA, acesta a lăsat statelor membre punerea în aplicare, inclusiv plata dobânzilor aferente, a excedentului de TVA și a creanței de rambursat. Curtea evocă existența unei libertăți a statelor membre [15]. O aplicare prin analogie a articolului 27 din Directiva privind rambursările ar eluda această libertate.

4. Concluzie intermediară

46. Din articolele 183 și 90 din Directiva TVA coroborate cu principiul neutralității nu reiese niciun regim de dobânzi direct aplicabil în favoarea persoanei impozabile. Lipsește, în acest scop, precizia suficientă în ceea ce privește rata dobânzii și momentul de la care încep să curgă dobânzile. Nu este mai puțin adevărat că articolele 183 și 90 din Directiva TVA coroborate cu principiul neutralității impun un sistem de plată a unor dobânzi. Nu poate fi avută în vedere nici o aplicare prin analogie a articolului 27 din Directiva privind rambursările.

14 A se vedea în același sens în mod expres: Hotărârea din 24 ianuarie 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punctul 38), Hotărârea din 14 iulie 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punctele 22 și 23), și Hotărârea din 26 februarie 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punctul 49).

15 Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 39), Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctele 33 și 64), Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 17), și Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia (C-78/00, EU:C:2001:579, punctul 32).

C. Limitele libertății de transpunere a statelor membre: principiile echivalenței și efectivității

47. Dat fiind că Directiva TVA nu conține, așadar, o normă direct aplicabilă privind plata unor dobânzi, reglementarea dreptului la dobânzi ține, în principiu, de competența statelor membre. Astfel cum Curtea a statuat deja, ele dispun în această privință de libertate [16] și pot stabili condițiile de acordare a dreptului la dobânzi.

48. Aceste condiții nu trebuie totuși să fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor situații similare de natură internă (principiul echivalenței) și nici să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) [17].

49. Aceste principii au incidență asupra aplicării și interpretării dreptului național de către instanțele naționale. Astfel, după cum Curtea a statuat deja, revine instanței naționale sarcina de a asigura efectul deplin al dreptului Uniunii – în speță, al Directivei TVA –, înlăturând, dacă este necesar, din oficiu aplicarea interpretării reținute anterior atunci când aceasta nu este compatibilă cu dreptul Uniunii [18]. Instanța națională este obligată să ia în considerare ansamblul dreptului național pentru a aprecia în ce măsură acesta poate fi aplicat astfel încât să nu conducă la un rezultat contrar dreptului Uniunii [19].

50. În acest scop, o condiție prealabilă necesară este totuși ca instanța să dispună de o astfel de posibilitate. Potrivit instanței de trimitere, modul de redactare, finalitatea și economia articolelor 205 și 205a din BAO exclud, desigur, aplicarea lor în privința „creditelor de TVA plătite cu întârziere”. Cu toate acestea, trebuie eventual luată în considerare o interpretare conformă sau o aplicare prin analogie a acestor norme. În lipsa unei reglementări privind TVA-ul perceput în exces, ar putea exista o lacună normativă neintenționată. Aceasta ar putea fi închisă, de exemplu, pentru al doilea recurent, printr-o aplicare prin analogie a regimurilor de plată de dobânzi aplicabile altor tipuri de impozite (de exemplu, articolul 205 din BAO), în conformitate cu principiile echivalenței și efectivității.

51. În privința primului recurent, faptul că, în urma unei căi de atac, datoria fiscală este redusă sau dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor este majorat nu este determinant pentru excedentul de TVA (și anume, soldul prevăzut la articolul 183 din Directiva TVA) astfel rezultat. Prin urmare, este posibil ca, în speță, să poată fi totuși reținută o interpretare mai largă a articolului 205a din BAO, în conformitate cu principiile echivalenței și efectivității.

52. Dat fiind însă că nu orice drept național permite o interpretare conformă, astfel cum rezultă printre altele din obligația statelor membre de a repara prejudiciile cauzate prin încălcări ale dreptului Uniunii [20], această decizie o poate lua, în definitiv, numai instanța de trimitere.

16 Hotărârea din 23 aprilie 2020, Sole-Mizo și Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 și C-126/18, EU:C:2020:292, punctul 37), Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 20 – Autonomie), Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 39), și Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 29).

17 Hotărârea din 16 iulie 2020, UR (Obligația privind taxa pe valoarea adăugată a avocaților) (C-424/19, EU:C:2020:581, punctul 25), Hotărârea din 4 martie 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punctul 58), Hotărârea din 10 iulie 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punctul 54), Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 20), Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punctul 17), și Hotărârea din 3 septembrie 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punctul 24).

18 Astfel, se indică în mod expres Hotărârea din 16 iulie 2020, UR (Supunerea avocaților la plata TVA-ului) (C-424/19, EU:C:2020:581, punctul 30), precum și, în mod corespunzător, Hotărârea din 4 martie 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punctul 61), și Hotărârea din 5 martie 2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, punctul 44). A se vedea, în același sens, de asemenea: Hotărârea din 10 iulie 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punctul 54), Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 20), și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punctul 17).

19 În mod similar, Hotărârea din 4 martie 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punctul 59), și Hotărârea din 8 noiembrie 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, punctele 59 și 66).

20 A se vedea în acest sens Hotărârea din 24 ianuarie 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punctele 42 și 43), Hotărârea din 4 iulie 2006, Adeneler și alții (C-212/04, EU:C:2006:443, punctul 112), și Hotărârea din 14 iulie 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punctul 27).

53. Având în vedere răspunsul negativ dat la prima întrebare preliminară, nu mai este necesar să se răspundă separat la a doua și la a treia întrebare.

VI. Concluzie

54. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la prima întrebare preliminară adresată de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria) după cum urmează:

Din dreptul Uniunii – în speță, din articolul 183 și din articolul 90 din Directiva TVA coroborate cu principiul neutralității fiscale – rezultă următoarele: un excedent de TVA în sensul articolului 183 din Directiva TVA, precum și un drept la rambursare care rezultă din ajustarea bazei de impozitare în temeiul articolului 90 din Directiva TVA trebuie, în principiu, majorate cu dobânzi atunci când rambursarea nu are loc într-un termen rezonabil. Cu toate acestea, nu există un regim prevăzut de directivă direct aplicabil privind plata concretă de dobânzi aferente acestor drepturi. Prin urmare, revine instanței de trimitere sarcina de a face tot ce ține de competența sa pentru a ajunge la un rezultat conform cu dreptul Uniunii, utilizând, de exemplu, aplicarea prin analogie sau interpretarea largă, în conformitate cu dreptul Uniunii, a dreptului național.