Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

20 decembrie 2017*

[Text rectificat prin Ordonanța din 30 ianuarie 2018]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 135 alineatul (1) litera (a) – Scutiri – Taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii – Obstacole în calea restituirii TVA-ului perceput în exces – Articolul 4 alineatul (3) TUE – Principiile echivalenței, efectivității și cooperării loiale – Drepturi conferite particularilor – Împlinirea termenului de prescripție a obligației fiscale – Efectele unei hotărâri a Curții – Principiul securității juridice”

În cauza C-500/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 19 mai 2016, primită de Curte la 16 septembrie 2016, în procedura

Caterpillar Financial Services sp. z o.o.

cu participarea

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnul A. Rosas, doamnele C. Toader (raportor) și A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 23 octombrie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

– [Astfel cum a fost rectificat prin Ordonanța din 30 ianuarie 2018] pentru Caterpillar Financial Services sp. z o.o., de M. Szafarowska, doradca podatkowy, și de M. Sobońska, adwokat;

– [Astfel cum a fost rectificat prin Ordonanța din 30 ianuarie 2018] pentru Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, de J. Kaute, radca prawny, și de B. Kołodziej;

* Limba de procedură: polona.

– pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk-Szaładzińska, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de K. Herrmann, de M. Owsiany-Hornung și de R. Lyal, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiului cooperării loiale, prevăzut la articolul 4 alineatul (3) TUE, și a principiilor efectivității și echivalenței.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Caterpillar Financial Services sp. z o.o. (denumită în continuare „Caterpillar”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (directorul administrației fiscale din Varșovia, Polonia) (denumit în continuare „directorul”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a da curs cererii Caterpillar de restituire a taxei pe valoarea adăugată (TVA) percepute în exces, care a rezultat dintr-un exercițiu de impozitare neconform cu dreptul Uniunii.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 135 alineatul (1) litera (a) 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”), care figurează în titlul IX „Scutiri”, capitolul 3, intitulat „Scutiri pentru alte activități”, din această directivă, prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) tranzacțiile de asigurare și reasigurare, inclusiv serviciile conexe prestate de brokerii și agenții de asigurări;”.

Dreptul polonez

4 Ustawa ordynacja podatkowa (Legea privind Codul fiscal) din 29 august 1997 (Dz. U. din 1997, nr. 137, poziția 926, denumit în continuare „Codul fiscal”), în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, prevede la articolul 70 următoarele:

„1. Obligația fiscală se prescrie în termen de cinci ani de la sfârșitul anului calendaristic în care a expirat termenul de plată a taxei sau a impozitului.

[…]

6. Termenul de prescripție a obligației fiscale nu începe să curgă – și dacă a început să curgă, este suspendat – la data următoarelor evenimente:

[…]

2) introducerea unei căi de atac la o instanță administrativă împotriva unei decizii privind o astfel de obligație;

[…]”

5 Articolul 72 alineatul 1 din Codul fiscal are următorul cuprins:

„«Impozit perceput în exces» înseamnă orice sumă reprezentând un impozit:

1) percepută peste cuantumul datorat sau percepută fără a fi datorată;

[…]”

6 Articolul 74 punctul 1 din acest cod are următorul cuprins:

„În cazul în care calificarea drept impozit perceput în exces rezultă dintr-o hotărâre a Trybunał Konstytucyjny [Curtea Constituțională, Polonia] sau a Curții de Justiție a Uniunii Europene, iar persoana impozabilă a cărei obligație fiscală ia naștere potrivit modalităților prevăzute la articolul 21 alineatul 1 punctul 1 […] a depus una dintre declarațiile prevăzute la articolul 73 alineatul 2 sau o altă declarație fiscală din care rezultă valoarea obligației fiscale, această persoană impozabilă va trebui să menționeze cuantumul impozitului perceput în exces și să depună în același timp o declarație fiscală rectificativă.”

7 Articolul 75 alineatul 1 din respectivul cod prevede:

„În cazul în care persoana impozabilă contestă temeinicia perceperii de la plătitorul impozitului sau cuantumul impozitului perceput, aceasta poate introduce o cerere pentru constatarea perceperii în exces a impozitului.”

8 Potrivit articolului 77 alineatul 1 din același cod:

„Impozitul perceput în exces trebuie restituit în termen de:

[…]

2) 30 de zile de la data deciziei de constatare a perceperii în exces a impozitului sau de stabilire a cuantumului impozitului perceput în exces;

[…]

4) 30 de zile de la data depunerii cererii menționate la articolul 74;

[…]”

9 Articolul 79 alineatul 2 din Codul fiscal prevedea:

„Dreptul de a introduce o cerere în constatarea perceperii în exces a unui impozit se stinge la împlinirea termenului de prescripție a obligației fiscale, cu excepția situației în care legislația fiscală prevede alte modalități de restituire a impozitului.”

10 Articolul 80 alineatul 1 din acest cod are următorul cuprins:

„Dreptul la restituirea unui impozit perceput în exces se prescrie în termen de cinci ani de la sfârșitul anului calendaristic în care a expirat termenul pentru restituirea acestuia.”

11 Articolul 81 alineatul 1 din codul menționat prevede:

„În lipsa unor dispoziții contrare, persoanele impozabile, contribuabilii și autoritățile care percep impozitele pot să rectifice o declarație depusă anterior.”

12 Articolul 240 alineatul 1 punctul 1 din același cod prevede:

„Atunci când a fost adoptată o decizie definitivă, procedura se redeschide dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

[…]

11) o hotărâre a Curții de Justiție a Uniunii Europene influențează cuprinsul deciziei adoptate.”

13 Articolul 79 alineatul 2 din Codul fiscal, în versiunea modificată, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016, prevede:

„Dreptul de a introduce cererea în constatarea perceperii în exces a unui impozit și cererea de restituire a impozitului perceput în exces se stinge la împlinirea termenului de prescripție a obligației fiscale, cu excepția situației în care legislația fiscală prevede alte modalități de restituire a impozitului.”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

14 Caterpillar, societate de drept polonez care, în calitate de locator, încheie contracte de leasing în cadrul activității sale economice, oferă locatarilor posibilitatea de a încheia cu aceasta un contract de asigurare privind bunul care face obiectul leasingului.

15 După ce locatarii își exprimă intenția de a beneficia de această opțiune, contractele de asigurări sunt încheiate între o companie de asigurări și Caterpillar, care suportă costurile aferente încheierii acestor contracte, dar refacturează locatarilor, fără un supliment de preț, costul primelor de asigurare. Pe facturile emise către locatari, Caterpillar menționa că aceste prime sunt scutite de TVA.

16 În urma unei hotărâri a Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) din 8 noiembrie 2010 prin care s-a statuat că un operator care furnizează servicii de leasing trebuie să includă în baza de impozitare a acestor servicii costul asigurării bunului care face obiectul leasingului și în urma unei notificări emise de Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (directorul inspecției fiscale, Polonia) prin care Caterpillar era anunțată în legătură cu iminența unui control fiscal cu privire la perioada cuprinsă între luna decembrie 2005 și luna decembrie 2006, aceasta a depus facturi rectificate, în care erau indicate sumele aferente impozitelor restante, majorate cu dobânzi, și, la 30 decembrie 2010, a achitat TVA-ul aferent primelor de asigurare corespunzătoare.

17 După pronunțarea Hotărârii din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), ca urmare a sesizării Curții de Justiție, cu titlu preliminar, de către Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă), în cadrul unui litigiu privind refuzul administrației fiscale poloneze de a scuti de TVA operațiunea care consta în furnizarea unei asigurări pentru bunul care făcea obiectul unui contract de leasing, Caterpillar a solicitat, la 11 martie 2013, Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie (directorul Administrației fiscale II a districtului Mazovia din Varșovia, Polonia) restituirea TVA-ului perceput în exces pentru perioada cuprinsă între luna decembrie 2005 și luna decembrie 2011.

18 Prin decizia din 11 aprilie 2013, directorul Administrației fiscale II a districtului Mazovia din Varșovia, a refuzat deschiderea unei proceduri de restituire a TVA-ului perceput în exces aferent anumitor luni din perioada cuprinsă între luna decembrie 2005 și luna noiembrie 2007, invocând împlinirea

termenului de prescripție prevăzut la articolul 70 alineatul 1 din Codul fiscal. În schimb, acesta a restituit TVA-ul perceput în exces pentru perioada cuprinsă între luna decembrie 2007 și luna decembrie 2011.

19 Directorul, sesizat cu o reclamație împotriva deciziei directorului Administrației fiscale II a districtului Mazovia din Varșovia, a confirmat decizia acestuia din urmă. În expunerea de motive a deciziei sale, directorul a arătat că termenul de prescripție a obligației fiscale care reprezenta TVA-ul aferent perioadelor vizate prin cererea Caterpillar prin care se urmărea restituirea TVA-ului perceput în exces se împlinise la 31 decembrie 2011 (în ceea ce privea lunile decembrie 2005 și februarie 2006 vizate de cerere) și la 31 decembrie 2012 (în ceea ce privea lunile ianuarie și noiembrie 2007 vizate de cerere).

20 Prin cererea introductivă formulată împotriva acestei din urmă decizii la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia, Polonia), Caterpillar a invocat în esență interpretarea eronată a articolului 74 din Codul fiscal, a articolului 9 din Constituția poloneză și a articolului 4 alineatul (3) TUE.

21 Prin hotărârea din 10 septembrie 2014, această instanță a anulat decizia directorului pentru motivul că autoritățile fiscale nu ar fi trebuit să pronunțe o decizie de refuz al deschiderii procedurii, ci o decizie de refuz al restituirii TVA-ului perceput în exces. Cu privire la fond, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia) a statuat că reclamanta nu avea temei să solicite restituirea TVA-ului perceput în exces în temeiul articolului 74 din Codul fiscal după împlinirea termenului de prescripție de cinci ani privind obligația fiscală, prevăzut la articolul 70 alineatul 1 din codul menționat. Această instanță a statuat de asemenea că acest termen de prescripție nu este contrar principiului efectivității dreptului Uniunii.

22 Atât Caterpillar, cât și directorul au formulat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă).

23 Instanța de trimitere consideră că termenul de prescripție de cinci ani pentru restituirea TVA-ului plătit fără a fi datorat, prevăzut la articolul 70 alineatul 1 din Codul fiscal și coroborat cu articolul 79 alineatul 2 din acest cod nu poate fi considerat, în principiu, din perspectiva jurisprudenței constante a Curții, contrar principiului efectivității.

24 Totuși, potrivit instanței de trimitere, dreptul polonez nu prevede niciun temei juridic care să permită unui justițiabil care a avut încredere în aprecierea organelor de stat atunci când a considerat că o taxă este datorată să recupereze această taxă, percepută cu încălcarea dreptului Uniunii de către autoritățile fiscale, după împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a introduce o astfel de cerere de restituire.

25 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În lumina interpretării date de Curte în Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing [(C-224/11, EU:C:2013:15)], principiul efectivității, principiul cooperării loiale și principiul echivalenței, consacrate la articolul 4 alineatul (3) TUE, sau orice alt principiu pertinent din dreptul Uniunii se opun unor dispoziții sau practici naționale în materie de TVA potrivit cărora restituirea TVA-ului perceput în exces, cu încălcarea dreptului Uniunii, nu este posibilă atunci când, din cauza comportamentului autorităților naționale, persoana impozabilă nu și-a putut exercita drepturile decât după împlinirea termenului de prescripție a obligației fiscale?”

Cu privire la întrebarea preliminară

26 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiile echivalenței și efectivității, analizate în lumina articolului 4 alineatul (3) TUE, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite să se respingă o cerere de restituire a TVA-ului perceput în exces în cazul în care această cerere a fost formulată de persoana impozabilă după împlinirea termenului de prescripție de cinci ani, deși Curtea a statuat, ulterior împlinirii termenului menționat, că plata TVA-ului care a făcut obiectul cererii de restituire menționate nu era datorată.

27 Reiese din decizia de trimitere că această întrebare este adresată în special din perspectiva unor împrejurări, precum cele în discuție în litigiul principal, în care o persoană impozabilă invocă faptul că nu a achitat acest impozit perceput în exces decât în considerarea jurisprudenței dezvoltate de către instanța de trimitere anterior Hotărârii din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), și a perspectivei iminenței unui control efectuat de autoritatea fiscală competentă.

28 Cu titlu introductiv, este necesar să se amintească faptul că revine statelor membre, în special în temeiul principiului cooperării loiale, prevăzut la articolul 4 alineatul (3) primul paragraf TUE, obligația de a asigura aplicarea și respectarea dreptului Uniunii pe teritoriul lor și că, în temeiul articolului 4 alineatul (3) al doilea paragraf TUE, statele membre adoptă orice măsură generală sau specială pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor care decurg din tratate sau care rezultă din actele instituțiilor Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, punctul 47).

29 În Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), Curtea a declarat, atunci când a interpretat articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, că revenea instanței de trimitere sarcina de a determina dacă, având în vedere împrejurările speciale ale cauzei în care s-a pronunțat acea hotărâre, prestarea de servicii privind asigurarea bunului care a făcut obiectul unui leasing și prestarea de servicii privind leasingul însuși erau atât de legate între ele încât trebuia să se considere că acestea constituiau o prestație unică sau dacă, dimpotrivă, acestea constituiau prestații independente. În cazul în care aceste prestări de servicii sunt considerate distincte, Curtea a declarat, atunci când a interpretat articolul 28 și articolul 135 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, că, atunci când locatorul asigură el însuși bunul care face obiectul leasingului și refacturează locatarului costul exact al asigurării, o astfel de operațiune constituie, în împrejurări precum cele în discuție în cauza menționată, o operațiune scutită de TVA.

30 În speță, astfel cum reiese din dosarul aflat la dispoziția Curții, în urma pronunțării acelei hotărâri a Curții, administrația fiscală poloneză a refuzat deschiderea unei proceduri de restituire a TVA-ului perceput în exces pentru perioada cuprinsă între luna decembrie 2005 și luna noiembrie 2007, pentru motivul că termenul de prescripție de cinci ani, prevăzut la articolul 70 alineatul 1 din Codul fiscal, se împlinise. Cu toate că reclamanta din litigiul principal contestă aplicabilitatea acestui termen de prescripție în cazul cererilor de restituire a TVA-ului perceput în exces, rezultă totuși din decizia de trimitere că termenul menționat, prevăzut la articolul 70 alineatul 1 din Codul fiscal, trebuie, potrivit aprecierii instanței de trimitere, să fie coroborat cu articolul 79 alineatul 2 din acest cod și, prin urmare, să se aplice cererilor de restituire menționate.

31 În ceea ce privește, în primul rând, efectele unei hotărâri pronunțate în urma unei trimiteri preliminare, trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante, interpretarea de către Curte a unei norme de drept al Uniunii, în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE, lămurește și precizează semnificația și domeniul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la data intrării sale în vigoare. Rezultă că norma astfel interpretată poate și trebuie să fie aplicată de către instanțe unor raporturi juridice născute și constituite înainte de hotărârea asupra cererii de interpretare dacă, pe de altă parte, sunt întrunite

condițiile care permit sesizarea instanțelor competente cu un litigiu referitor la aplicarea normei respective (Hotărârea din 14 aprilie 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punctul 53 și jurisprudența citată).

32 Astfel, numai în mod excepțional, în aplicarea principiului general al securității juridice inerent ordinii juridice a Uniunii, Curtea poate să fie determinată să limiteze posibilitatea de a se invoca o dispoziție pe care a interpretat-o (Hotărârea din 14 aprilie 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punctul 54 și jurisprudența citată).

33 Or, trebuie să se constate că Curtea nu a limitat în timp efectele Hotărârii din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15).

34 Rezultă că dispozițiile interpretate de Curte în hotărârea respectivă trebuie, în principiu, să fie înțelese și aplicate în conformitate cu această interpretare începând cu data intrării lor în vigoare.

35 În al doilea rând, reiese dintr-o jurisprudență constantă că dreptul de a obține restituirea impozitelor percepute de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii este urmarea și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte. Prin urmare, statul membru este obligat, în principiu, să restituie impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 6 septembrie 2011, Lady & Kid și alții, C-398/09, EU:C:2011:540, punctul 17 și jurisprudența citată).

36 Totuși, Curtea a arătat în mai multe rânduri că problema restituirii taxelor plătite fără a fi datorate este soluționată în diferite moduri în diversele state membre și chiar în cadrul aceluiași stat, în funcție de diversele tipuri de impozite și de taxe în discuție. În anumite cazuri, contestațiile sau cererile de acest gen sunt supuse prin lege unor condiții privind forma și termenul, atât în ceea ce privește reclamațiile adresate administrației fiscale, cât și căile de atac jurisdicționale. În alte cazuri, acțiunile în restituirea taxelor plătite fără a fi datorate trebuie formulate la instanțele ordinare, în special sub forma unor acțiuni în restituirea plății nedatorate, introducerea acestor acțiuni fiind posibilă în termene mai lungi sau mai scurte, în anumite cazuri în termenul de prescripție de drept comun (Hotărârea din 17 iunie 2004, Recheio – Cash & Carry, C-30/02, EU:C:2004:373, punctul 16 și jurisprudența citată).

37 Astfel, în absența unor norme armonizate în materia restituirii taxelor impuse cu încălcarea dreptului Uniunii, statele membre își păstrează dreptul de a aplica modalitățile procedurale prevăzute de ordinea lor juridică internă, în special în materie de termene de decădere, sub rezerva respectării principiilor echivalenței și efectivității (Hotărârea din 8 septembrie 2011, Q-Beef și Bosschaert, C-89/10 și C-96/10, EU:C:2011:555, punctul 34).

38 Pentru a verifica dacă principiul echivalenței este respectat în acțiunea principală, trebuie să se examineze dacă există, pe lângă o normă de prescripție, precum cea în discuție în cauza principală, aplicabilă acțiunilor destinate să asigure, în dreptul intern, protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, o normă de prescripție aplicabilă acțiunilor de natură internă și dacă, având în vedere obiectul și elementele lor esențiale, cele două norme de prescripție pot fi considerate similare (Hotărârea din 15 aprilie 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punctul 20 și jurisprudența citată).

39 Astfel cum rezultă din observațiile scrise prezentate de guvernul polonez și din observațiile directorului prezentate în cadrul fazei orale a procedurii în fața Curții, care nu au fost contrazise de reclamanta din litigiul principal, în Polonia se aplică uniform aceleași reguli în cazul cererilor de restituire a unui impozit perceput în exces prezentate în cadrul unor acțiuni prin care se urmărește să se asigure, în dreptul intern, protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii sau în cel al unor acțiuni de natură internă. Întrucât Codul fiscal nu prevede nicio dispoziție specială aplicabilă unui tip de acțiune sau celuilalt, reiese, așadar, că norma de prescripție prevăzută la articolul 70 alineatul 1 din Codul fiscal este aplicabilă fiecăruia dintre aceste două tipuri de acțiuni.

40 Din moment ce această normă de prescripție se aplică în același mod atât acțiunilor de natură internă, cât și celor destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, ea nu poate fi considerată contrară principiului echivalenței.

41 În ceea ce privește principiul efectivității, trebuie amintit că statele membre au responsabilitatea de a asigura în fiecare caz o protecție efectivă a drepturilor conferite de dreptul Uniunii și că acest principiu impune în special ca autoritățile fiscale ale statelor membre nu facă în practică imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 septembrie 2011, Q-Beef și Bosschaert, C-89/10 și C-96/10, EU:C:2011:555, punctul 32, și Hotărârea din 14 septembrie 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, punctul 59).

42 Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea decăderii, în vederea asigurării securității juridice, stabilire care protejează deopotrivă contribuabilul și administrația în cauză, chiar dacă, prin definiție, împlinirea acestor termene determină respingerea, în tot sau în parte, a acțiunii intentate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 septembrie 2011, Q-Beef și Bosschaert, C-89/10 și C-96/10, EU:C:2011:555, punctul 36). Cu titlu de exemplu, termene de prescripție de trei ani (Hotărârea din 15 aprilie 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punctul 28) sau de doi ani (Hotărârea din 15 decembrie 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, punctul 25) au fost considerate conforme principiului efectivității.

43 Astfel, termenul de prescripție de cinci ani, prevăzut la articolul 70 alineatul 1 din Codul fiscal, trebuie considerat *a fortiori* ca fiind, în principiu, conform principiului efectivității, întrucât este de natură să permită oricărei persoane impozabile cu un grad normal de diligență să își valorifice în mod valabil drepturile de care beneficiază în temeiul ordinii juridice a Uniunii.

44 În ceea ce privește principiul cooperării loiale, enunțat la articolul 4 alineatul (3) TUE, este necesar să se constate că, atunci când o normă de prescripție prevăzută într-un cod fiscal național respectă principiile echivalenței și efectivității, nu se poate considera că ea aduce atingere principiului cooperării loiale. Astfel, în aceste condiții, nu se poate afirma că, prin aplicarea acestei norme de prescripție, statul membru vizat pune în pericol realizarea obiectivelor Uniunii.

45 În al treilea rând, trebuie amintit că, potrivit Curții, dreptul Uniunii nu se opune invocării de către o autoritate națională a împlinirii unui termen de prescripție rezonabil decât dacă conduita autorităților naționale, coroborată cu existența unui termen de decădere, determină lipsirea unei persoane de posibilitatea de a-și valorifica drepturile în fața instanțelor naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 septembrie 2011, Q-Beef și Bosschaert, C-89/10 și C-96/10, EU:C:2011:555, punctul 51, precum și jurisprudența citată).

46 Prin urmare, trebuie să se examineze dacă, în împrejurări precum cele în discuție în cauza principală, se consideră că o persoană impozabilă a fost împiedicată să își valorifice drepturile în fața instanțelor naționale.

47 În această privință, pentru a arăta că a fost privată de posibilitatea de a-și exercita drepturile, Caterpillar se prevalează, pe de o parte, de o hotărâre a Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă), într-o cauză în care ea nu a avut calitatea de parte, și, pe de altă parte, de o notificare a directorului inspecției fiscale, adresată Caterpillar, prin care acesta își anunța intenția de a efectua un control fiscal privind perioada dintre luna decembrie 2005 și luna decembrie 2006.

48 În cadrul fazei orale a procedurii în fața Curții, Caterpillar a susținut că faptul că a luat cunoștință de o hotărâre a celei mai înalte instanțe administrative poloneze, care îi era defavorabilă, combinat cu anunțul unui control fiscal iminent a determinat decizia sa de a plăti administrației fiscale sumele

corespunzătoare impozitelor restante. Caterpillar s-a declarat convinsă de „inutilitatea”, în acest context, a unei contestări a conformității cu dreptul Uniunii a perceperii TVA-ului referitor la costurile asigurării aferente contractelor de leasing.

49 Totuși, convingerea subiectivă de a nu fi în măsură să acționeze în alt mod decât prin plata TVA-ului referitor la costurile asigurării aferente contractelor de leasing nu poate fi asimilată unei imposibilități obiective de a acționa în alt mod.

50 Astfel, în speță, Caterpillar avea posibilitatea de a refuza să achite impozitele restante, întrucât considerase inițial că aceste costuri ale asigurărilor sunt scutite de TVA, și de a contesta orice somație de plată printr-o acțiune în justiție sau de a achita impozitele restante și de a sesiza o instanță națională pentru a obține restituirea sumelor plătite fără a fi datorate, respectând termenul de prescripție menționat, fără să aștepte o eventuală interpretare de către Curte a dispozițiilor Directivei TVA. Or, trebuie să se constate că societatea Caterpillar nu a utilizat niciuna dintre aceste posibilități.

51 În consecință, pronunțarea Hotărârii Curții din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), care a avut loc ulterior împlinirii termenului de prescripție prevăzut la articolul 70 alineatul 1 din Codul fiscal, nu permite să se concluzioneze că reclamanta din litigiul principal nu își putea valorifica drepturile anterior împlinirii acestui termen.

52 În lumina tuturor considerațiilor de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că principiile echivalenței și efectivității, analizate în lumina articolului 4 alineatul (3) TUE, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite să se respingă o cerere de restituire a TVA-ului perceput în exces în cazul în care această cerere a fost formulată de persoana impozabilă după împlinirea termenului de prescripție de cinci ani, deși decurge dintr-o hotărâre a Curții, pronunțată ulterior împlinirii termenului menționat, că plata TVA-ului care a făcut obiectul cererii de restituire menționate nu era datorată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

53 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

Principiile echivalenței și efectivității, analizate în lumina articolului 4 alineatul (3) TUE, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite să se respingă o cerere de restituire a taxei pe valoarea adăugată (TVA) percepute în exces în cazul în care această cerere a fost formulată de persoana impozabilă după împlinirea termenului de prescripție de cinci ani, deși decurge dintr-o hotărâre a Curții, pronunțată ulterior împlinirii termenului menționat, că plata TVA-ului care a făcut obiectul cererii de restituire menționate nu era datorată.

Semnături