

Cauza C-472/08

Alstom Power Hydro

împotriva

Valsts ieņēmumu dienests

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Augustas Tiesas Senats)

„Cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare – A șasea directivă TVA – Articolul 18 alineatul (4) – Legislație națională care prevede un termen de prescripție de trei ani pentru rambursarea excedentelor de TVA”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Restituirea excedentului

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 18 alin. (4)]

Articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru care prevede un termen de prescripție de trei ani pentru introducerea unei cereri de rambursare a excedentelor de taxă pe valoarea adăugată percepute fără a fi datorate de administrația fiscală a acestui stat.

Un astfel de termen nu poate, în sine, să facă practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea dreptului de deducere, din moment ce un termen de prescripție de trei ani este, în principiu, de natură să permită oricărei persoane impozabile normal de diligentă să își valorifice în mod valabil drepturile de care beneficiază în temeiul ordinii juridice a Uniunii.

(a se vedea punctele 20-22 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

21 ianuarie 2010(*)

„Cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare – A șasea directivă TVA – Articolul 18 alineatul (4) – Legislație națională care prevede un termen de prescripție de trei ani pentru rambursarea excedentelor de TVA”

În cauza C-472/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Augusts Tiesas Senāts (Letonia), prin decizia din 23 octombrie 2008, primită de Curte la 4 noiembrie 2008, în procedura

Alstom Power Hydro

împotriva

Valsts ieņēmumu dienests,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii E. Levits, A. Borg Barthet, J. J. Kasel (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 octombrie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Alstom Power Hydro, de V. Gencs, avocat;
- pentru Valsts ieņēmumu dienests, de domnul D. Jakšns și de doamna I. Pētersons, în calitate de agenți;
- pentru guvernul leton, de domnul D. Jakšns, precum și de doamnele K. Drēviņa și E. Eihmane, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna H. Walker, în calitate de agent, asistată de domnul M. Angiolini, barrister;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul A. Sauka și de doamna M. Afonso, 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 pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 18 alineatul (4) din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „Așasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Alstom Power Hydro (denumită în continuare „Alstom”), filiala letonă a societății Alstom Hydro France, pe de o parte, și Valsts ieņēmumu dienests (administrația fiscală letonă, denumită în continuare „VID”), pe de altă parte, referitor la rambursarea excedentelor de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare

„TVA”) plătite de Alstom.

Cadrul juridic

A șasea directivă

3 Articolul 18 alineatele (2)-(4) din A șasea directivă prevede:

„(2) Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu alineatul (1).

[...]

(3) Statele membre stabilesc condițiile și procedurile prin care o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu alineatele (1) și (2).

(4) Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor autorizate depășește valoarea taxei 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.” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

4 Conform articolului 12 alineatul 10 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (likums par pievienotās vērtības nodokli, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr. 49, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), persoana impozabilă poate solicita ca valoarea TVA-ului plătit să fie datorată să fie raportată pentru plata altor impozite, taxe sau redevențe datorate statului.

5 În temeiul articolului 12 alineatul 11 din aceeași lege, VID dispune de 30 de zile de la primirea unei cereri întemeiate a persoanei impozabile, însoțită de documente justificative, pentru a rambursa acesteia sumele percepute în plus.

6 Articolul 16 alineatul 10 din Legea privind impozitele și taxele (likums par nodokļiem un nodevām, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr. 26, denumită în continuare „Legea privind impozitele și taxele”), aplicabilă tuturor impozitelor și taxelor, prevede că persoanele impozabile pot depune cererea lor de rambursare a impozitelor percepute în plus în termen de trei ani de la expirarea termenului de plată a acestor impozite.

7 Articolul 18 alineatul 2 din Legea privind impozitele și taxele conferă VID misiunea de a verifica dacă persoana impozabilă a calculat corect impozitele și taxele respective și dacă plata acestora a fost efectiv realizată. Conform articolului 23 alineatul 1 din această lege, VID poate, atunci când o investigație dezvăluie existența unei încălcări a dispozițiilor fiscale, să rectifice valoarea TVA-ului datorat și să aplice amenzi în cursul unei perioade de trei ani de la expirarea termenului de plată a acestei taxe.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 La 7 octombrie 2004, Alstom a solicitat, conform articolului 12 alineatele 10 și 11 din Legea privind TVA-ul, rambursarea sumelor pe care considera că le-a plătit să fie datorate pentru perioada cuprinsă între 1998 până la 1 octombrie 2004.

9 VID a decis să nu ramburseze TVA-ul în valoare de 288 184 LVL și să inițieze o investigație cu privire la valoarea rămasă, care se ridică la 31 265 LVL. În decizia sa, acesta a constatat că Alstom depășise termenul de trei ani prevăzut pentru introducerea cererilor de rambursare a impozitelor percepute în plus prevăzut la articolul 16 alineatul 10 din Legea privind impozitele și taxele.

10 Alstom a introdus o acțiune împotriva acestei decizii susținând, în special, că VID era obligat să aplice articolul 18 alineatul (4) din Așasea directivă, care nu prevede o limitare în timp a dreptului de a solicita rambursarea sumelor percepute în plus, și că, prin urmare, acesta nu avea dreptul să îi opună termenul de prescripție prevăzut la articolul 16 alineatul 10 din Legea privind impozitele și taxele.

11 Acțiunea sa fiind respinsă atât în primă instanță, cât și în apel, Alstom a formulat recurs la instanța de trimitere susținând, în special, că Republica Letonia, în calitate de stat membru al Uniunii Europene, are obligația de a transpune articolul 18 alineatul (4) din Așasea directivă în dreptul său național și că din jurisprudența Curții rezultă că statele membre nu pot, precum în speță, să desființeze dreptul la rambursarea TVA-ului perceput în plus.

12 În decizia de trimitere, Augstākās Tiesas Senāts subliniază că, atunci când VID examinează cererile de rambursare a TVA-ului perceput în plus, acesta are dreptul de a efectua investigații. Cu toate acestea, într-o astfel de situație, acesta ar trebui să respecte termenul de trei ani prevăzut la articolul 23 alineatul 1 din Legea privind impozitele și taxele. Or, în lipsa unui termen de prescripție a dreptului persoanelor impozabile de a solicita rambursarea excedentelor de TVA corespunzătoare termenului în cursul căruia VID are dreptul de a lua o decizie fiscală de rectificare ca urmare a unui control, acesta ar fi obligat în toate cazurile să examineze cererile. În aceste condiții, reglementarea națională ar putea să fie utilizată în mod abuziv de un contribuabil atunci când acesta solicită rambursarea TVA-ului perceput în plus într-o perioadă în care VID nu mai dispune de posibilitatea de a efectua o investigație.

13 În aceste împrejurări, Augstākās Tiesas Senāts a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 18 alineatul (4) din Așasea directivă [...] trebuie interpretat în sensul că această dispoziție se opune ca un stat [membru] să prevadă în legislația sa un termen de trei ani pentru prescrierea dreptului de a obține rambursarea [TVA-ului] perceput în plus (diferența dintre taxa calculată și taxa plătită în avans)?”

Cu privire la întrebarea preliminară

14 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 18 alineatul (4) din Așasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru care prevede un termen de prescripție de trei ani pentru introducerea unei cereri de rambursare a excedentelor de TVA percepute fără a fi datorate de administrația fiscală a acestui stat.

15 Trebuie subliniat de la bun început că, deși este adevărat, astfel cum a subliniat Alstom, că articolul 18 alineatul (4) din Așasea directivă nu prevede în mod explicit un astfel de termen de prescripție, nu este mai puțin adevărat că această împrejurare nu permite, în sine, să se concluzioneze că respectiva dispoziție trebuie interpretată în sensul că exercitarea dreptului la rambursarea TVA-ului perceput în plus nu poate fi însoțită de un termen de prescripție.

16 Astfel, pe de o parte, prin analogie cu ceea ce este valabil pentru exercitarea dreptului de

deducere, posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a excedentelor de TVA f?r? nicio limitare în timp ar contraveni principiului securit??ii juridice, care impune ca situa?ia fiscal? a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor ?i al obliga?iilor fa?? de administra?ia fiscal?, s? nu poat? fi pus? în discu?ie la nesfâr?it (Hot?rârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C?95/07 ?i C?96/07, Rep., p. I?3457, punctul 44).

17 Pe de alt? parte, potrivit unei jurispruden?e constante, în lipsa unei reglement?ri comunitare în materia restituirii impozitelor na?ionale percepute f?r? a fi datorate, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru, printre altele, atribu?ia de a desemna instan?ele competente ?i de a stabili modalit??ile procedurale aplicabile ac?iunilor în justi?ie destinate s? asigure protec?ia drepturilor conferite justi?iabililor de dreptul comunitar, cu condi?ia ca aceste modalit??i s? nu fie mai pu?in favorabile decât cele aplicabile unor ac?iuni similare din dreptul intern (principiul echivalen?ei) ?i s? nu fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? comunitar? (principiul efectivit??ii) (a se vedea în special Hot?rârea din 17 noiembrie 1998, Aprile, C?228/96, Rec., p. I?7141, punctul 18, precum ?i Hot?rârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer, C?62/00, Rec., p. I?6325, punctul 34).

18 În ceea ce prive?te principiul echivalen?ei, nu rezult? din dosar ?i, în fond, nici nu s?a sus?inut în fa?a Cur?ii c? termenul de prescrip?ie prev?zut la articolul 16 alineatul 10 din Legea privind impozitele ?i taxele nu respect? acest principiu.

19 În ceea ce prive?te principiul efectivit??ii, trebuie amintit c? anterior Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a ac?iunilor, sub sanc?iunea dec?derii, în vederea asigur?rii securit??ii juridice, stabilire care protejeaz? în acela?i timp ?i contribuabilul, ?i administra?ia interesat?i (a se vedea în acest sens Hot?rârea Aprile, citat? anterior, punctul 19 ?i jurispruden?a citat?). Astfel, asemenea termene nu sunt de natur? s? fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii.

20 În ceea ce prive?te aspectul referitor la ceea ce trebuie s? se în?eleag? prin termen „rezonabil”, trebuie amintit de asemenea c? deja Curtea s?a pronun?at, în special, în sensul c? un termen de dec?dere de doi ani nu poate, în sine, s? fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea dreptului de deducere, dat fiind c? articolul 18 alineatul (2) din A ?asea directiv? permite statelor membre s? impun? persoanei impozabile s? î?i exercite dreptul de deducere în cursul aceleia?i perioade în care a luat na?tere acest drept (Hot?rârea Ecotrade, citat? anterior, punctul 48).

21 Aceea?i concluzie se impune cu atât mai mult în ceea ce prive?te un termen de prescrip?ie de trei ani, precum cel aplicabil în ac?iunea principal?, din moment ce acest termen este, în principiu, de natur? s? permit? oric?rei persoane impozabile normal de diligent? s? î?i valorifice în mod valabil drepturile de care beneficiaz? în temeiul ordinii juridice a Uniunii.

22 Având în vedere considera?iile de mai sus, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 18 alineatul (4) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? nu se opune reglement?rii unui stat membru, precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, care prevede un termen de prescrip?ie de trei ani pentru introducerea unei cereri de rambursare a excedentelor de TVA percepute f?r? a fi datorate de administra?ia fiscal? a acestui stat.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

23 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele

ale p r ilor men ionate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera  nt i) declară:

Articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru, precum cea în cauză în ac iunea principală, care prevede un termen de prescripție de trei ani pentru introducerea unei cereri de rambursare a excedentelor de taxă pe valoarea adăugată percepute fără a fi datorate de administrația fiscală a acestui stat.

Semnături

* Limba de procedură: letona.