

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a patra)

28 februarie 2018(*)

„Trimitere preliminar? – Fiscalitate – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Deducerea taxei achitate în amonte – Articolul 183 – Rambursarea excedentului de TVA – Rambursare cu întârziere – Cuantumul dobânzilor de întârziere datorate în temeiul dreptului na?ional – Reducerea acestui quantum pentru motive care nu pot fi imputate persoanei impozabile – Admisibilitate – Neutralitate fiscal? – Securitate juridic?”

În cauza C?387/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativ? Suprem? a Lituaniei), prin decizia din 5 iulie 2016, primit? de Curte la 12 iulie 2016, în procedura

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

împotriva

Nidera BV,

cu participarea:

Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija,

CURTEA (Camera a patra),

compus? din domnul T. von Danwitz, pre?edinte de camer?, domnii C. Vajda (raportor) ?i E. Juhász, doamna K. Jürimäe ?i domnul C. Lycourgos, judec?tori,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul R. Schiano, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 8 iunie 2017,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Nidera BV, de I. Misi?nas, de V. Vi?ius ?i de I. Pašvenskait?, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul lituanian, de D. Kriau?i?nas, de R. Butvydyt? ?i de R. Krasuckait?, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek ?i de J. Vlášil, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de L. Lozano Palacios ?i de J. Jokubauskait?, în calitate de agen?i,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 octombrie 2017,

prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspekția națională fiscală din subordinea Ministerului Finanțelor din Republica Lituania, denumită în continuare „Inspekția națională fiscală”), pe de o parte, și Nidera BV, pe de altă parte, în legătură cu cuantumul dobânzilor de întârziere datorate ca urmare a rambursării cu întârziere către aceasta din urmă a excedentului de taxă pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 183 primul paragraf 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.”

Dreptul lituanian

4 Articolul 91 alineatul 10 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea ce rezultă din Legea nr. IX-751 din 5 martie 2002, prevedea că TVA-ul plătit în plus trebuie să fie rambursat în conformitate cu procedura și în termenele stabilite în Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Legea Republicii Lituania privind administrarea fiscalității).

5 Articolul 8 alineatul 3 din Legea Republicii Lituania privind administrarea fiscalității, astfel cum a fost modificată prin Legea nr. X-1249 din 3 iulie 2007 (denumită în continuare „Legea privind administrarea fiscalității”), prevede:

„În scopul administrării fiscalității, administrația fiscală respectă criteriile caracterului rezonabil și echității.”

6 Potrivit articolului 87 alineatele 5-7 și 9 din Legea privind administrarea fiscalității:

„5. Cuantumul taxelor și impozitelor plătite în exces de către contribuabil care rămân după compensarea cu o eventuală datorie fiscală se rambursează la solicitarea contribuabilului. [...]

6. [A]dministrația fiscală are dreptul de a verifica, în conformitate cu procedura și în termenele prevăzute în prezenta lege, dacă cererea contribuabilului de rambursare a taxei plătite în exces este justificată. [...]

7. [A]dministra?ia fiscal? trebuie s? ramburseze contribuabilului taxa pl?tit? în plus dup? cum urmeaz?:

1) taxa pl?tit? în plus se ramburseaz? în termen de 30 de zile de la data primirii unei cereri scrise de rambursare a taxei pl?tite în exces. În cazurile în care administra?ia fiscal? solicit? contribuabilului s? depun? documente suplimentare, termenul de 30 de zile men?ionat anterior se calculeaz? începând cu urm?toarea zi de la data primirii documentelor solicitate. [...] Termenele prev?zute la prezentul alineat nu se aplic? în cazurile men?ionate la punctul 2 al prezentului alineat;

2) în cazul în care se efectueaz? un control fiscal cu privire la rambursarea taxei pl?tite în exces sau în cazul în care aspectele legate de rambursarea unei taxe pl?tite în exces constituie parte integrant? a controlului efectuat de administra?ia fiscal? cu privire la contribuabil, taxa pl?tit? în exces trebuie s? fie rambursat? cel târziu în termen de 20 de zile de la data comunic?rii c?tre contribuabil a deciziei administra?iei fiscale prin care se recalculeaz? taxa ?i/sau sumele aferente datorate de contribuabil (sau a certificatului din care rezult? c? nu a existat nicio înc?lcare).

[...]

9. În cazul în care administra?ia fiscal? nu ramburseaz? taxa pl?tit? în exces în termenul prev?zut la alineatul 7 al prezentului articol, se calculeaz? dobânzi asupra sumei respective, în favoarea contribuabilului, pân? la momentul restituirii taxei pl?tite în exces. Quantumul acestei dobânzi este egal cu quantumul dobânzilor de întârziere pentru plata cu întârziere a impozitului sau a taxei."

7 Articolul 99 din Legea privind administrarea fiscalit??ii prevede:

„Ministrul finan?elor stabile?te rata dobânzilor de întârziere ?i modul de calcul al acestora, ?inând seama de media ponderat? a ratei anuale a dobânzii pentru bonurile de trezorerie emise în cursul trimestrului precedent de statul lituanian prin intermediul unei proceduri de licita?ie. Rata dobânzilor de întârziere este ob?inut? prin majorarea ratei medii men?ionate anterior cu 10 puncte procentuale."

Ac?iunea principal? ?i întrebarea preliminar?

8 În perioada cuprins? între lunile februarie ?i mai ale anului 2008, Nidera, societate cu sediul în ??rile de Jos, a cump?rat în Lituania grâu de la furnizori de produse agricole. Valoarea total? a TVA?ului achitat, în conformitate cu facturile emise de ace?ti furnizori, s?a ridicat la 11 743 259 de litas lituanieni (LTL) (aproximativ 3,4 milioane de euro). În aceea?i perioad?, Nidera a exportat grâul respectiv c?tre ??ri ter?e, aplicând cota de TVA de 0 % prev?zut? în dreptul lituanian.

9 La 12 august 2008, Nidera a fost înregistrat? în Lituania ca persoan? impozabil? în scopuri de TVA. În declara?ia sa de TVA pentru perioada 12-31 august 2008, ea a declarat quantumul TVA?ului achitat men?ionat anterior ?i a solicitat rambursarea acestuia.

10 Prin decizia din 19 martie 2009 de aprobare a raportului de control, Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Inspec?ia fiscal? a districtului Vilnius, Lituania) a refuzat această rambursare pentru motivul c?, la data livr?rilor de grâu în discu?ie, Nidera nu era înregistrat? în scopuri de TVA, astfel încât, în conformitate cu dreptul lituanian, nu avea dreptul la deducerea TVA?ului achitat.

11 Totu?i, ca urmare a Hot?rârii din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), Mokestin? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Comisia

pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania), prin decizia din 24 noiembrie 2010, a recunoscut că Nidera avea dreptul la deducerea TVA-ului aferent intrărilor și a dispus ca administrația fiscală să îi ramburseze acesteia suma în discuție. La 22 decembrie 2010, Inspecția națională fiscală a rambursat societății Nidera excedentul de TVA în cuantum de 11 743 259 LTL (aproximativ 3,4 milioane de euro).

12 Ulterior, Nidera a solicitat plata dobânzilor datorate ca urmare a refuzului inițial de a i se rambursa excedentul de TVA. La 11 august 2011, Inspecția fiscală a districtului Vilnius i-a plătit suma de 214 902,27 LTL (aproximativ 60 000 de euro) cu titlu de dobânzi la acest excedent aferente perioadei cuprinse între pronunțarea hotărârii menționate și data rambursării excedentului menționat. În schimb, această inspecție a refuzat plata dobânzilor de întârziere pentru perioada anterioară pronunțării menționate. Prin decizia din 2 octombrie 2013, Inspecția națională fiscală a respins contestația formulată de Nidera împotriva acestei decizii.

13 Nidera a sesizat Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania) cu o acțiune având ca obiect anularea deciziei Inspecției naționale fiscale, precum și modificarea deciziei Inspecției fiscale a districtului Vilnius, solicitând rambursarea sumei de 3 864 706,66 LTL (aproximativ 1,1 milioane de euro) cu titlu de dobânzi. Nidera a susținut că dobânzile ar trebui calculate de la data începerii controlului fiscal, și anume 21 noiembrie 2008, până la data rambursării excedentului de TVA. Această instanță a admis în parte acțiunea formulată de Nidera și a obligat Inspecția fiscală a districtului Vilnius la plata dobânzilor pentru perioada cuprinsă între 17 februarie 2009 și data rambursării menționate. Inspecția națională fiscală a formulat apel împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.

14 Această instanță arată că reiese în special din Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), că articolul 183 din Directiva TVA, interpretat în lumina principiului neutralității fiscale, se opune unei reglementări naționale potrivit căreia termenul normal de rambursare a excedentului de TVA, la expirarea căruia sunt datorate dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuie restituit, este prelungit în cazul inițierii unui control fiscal. Instanța de trimitere consideră că, prin urmare, este necesar să se aprecieze că dobânzile datorate societății Nidera trebuie calculate de la data expirării termenului prevăzut la articolul 87 alineatul 7 punctul 1) din Legea privind administrarea fiscalității, și anume la 30 de zile de la data primirii cererii de rambursare a excedentului, iar nu de la data expirării termenului prevăzut la articolul 87 alineatul 7 punctul 2) din această lege.

15 Instanța de trimitere ridică însă problema competenței autorităților naționale, inclusiv a celor judiciare, de a reduce dobânzile datorate invocând împrejurările specifice din cauza principală. În special, această instanță ridică problema dacă dispune de o putere de apreciere cu privire la caracterul fondat și just al cuantumului dobânzilor datorate, ținând seama în special de raportul dintre acest cuantum și cel al excedentului nerambursat, de durata și de motivele nerambursării – în speță interdicția, prevăzută în dreptul intern, de deducere a TVA-ului achitat în amonte de persoane neînregistrate în scopuri de TVA –, precum și de pierderile suferite efectiv de persoana impozabilă.

16 Potrivit instanței de trimitere, Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Român (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 25), poate indica faptul că cuantumul dobânzilor datorate nu poate fi redus în funcție de împrejurări independente de acte ale persoanei impozabile înșee. Totuși, în măsura în care dobânzile respective au ca obiect compensarea pierderilor suferite de aceasta din urmă din cauza indisponibilității fondurilor în discuție, instanța menționată consideră că o perioadă lungă de indisponibilitate a fondurilor poate conduce la un cuantum al dobânzilor disproporționat față de pierderile suferite efectiv și că criteriile caracterului rezonabil și echitabile, care orientează atât administrația fiscală, în conformitate cu articolul 8 alineatul 3 din Legea

privind administrarea fiscalității, cât și instanța națională, pot conduce la o reducere a acestui quantum.

17 Cu toate acestea, având în vedere obiectivele rambursării TVA-ului, în special cel de a nu expune persoana impozabilă niciunui risc financiar, instanța de trimitere arată că efecte financiare negative care decurg din indisponibilitatea fondurilor pot să se manifeste după rambursarea acesteia. În consecință, faptul de a corela quantumul dobânzilor datorate cu pierderile suferite efectiv de persoana impozabilă, pentru a reduce quantumul acestor dobânzi, nu elimină orice risc financiar și dezavantajează persoana impozabilă, întrucât acesteia i-ar reveni sarcina de a dovedi pierderile suferite.

18 În aceste condiții, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 183 din Directiva [TVA], 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?”

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Cu titlu introductiv, trebuie precizat că reiese din motivarea cererii de decizie preliminară că, în urma pronunțării Hotărârii din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), instanța de trimitere a decis că este necesar, în litigiul cu care este sesizat, să calculeze dobânzile de întârziere datorate Nidera la quantumul excedentului de TVA rambursat începând de la expirarea termenului prevăzut la articolul 87 alineatul 7 punctul 1) din Legea privind administrarea fiscalității, aspect confirmat în decedință de Nidera și de guvernul lituanian. Prin urmare, această instanță solicită Curții să se pronunțe nu cu privire la data de la care sunt datorate dobânzile de întârziere, ci numai cu privire la posibilitatea de a reduce quantumul acestor dobânzi.

20 Prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 183 din Directiva TVA trebuie interpretat, în lumina principiului neutralității fiscale, în sensul că se opune reducerii quantumului dobânzilor datorate în mod normal în conformitate cu dreptul național la un excedent de TVA care nu a fost rambursat în termen, pentru motive legate de împrejurări care nu pot fi imputate persoanei impozabile, precum ponderea quantumului acestor dobânzi în raport cu quantumul excedentului de TVA, durata și cauzele nerambursării, precum și pierderile suferite efectiv de persoana impozabilă.

21 Este necesar să se amintească faptul că, deși articolul 183 din Directiva TVA nu prevede nici o obligație de a plăti dobânzi la excedentul de TVA care urmează a fi rambursat, nici data de la care asemenea dobânzi ar fi datorate, această împrejurare nu permite prin ea însăși să se concluzioneze că acest articol trebuie interpretat în sensul că modalitățile stabilite de statele membre în privința rambursării excedentului de TVA sunt scutite de orice control în raport cu dreptul Uniunii (Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctele 27 și 28, precum și Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 18).

22 Astfel, pe de o parte, de?i este adev?rat c? punerea în aplicare a dreptului la rambursarea excedentului de TVA prev?zut la articolul 183 din Directiva TVA ?ine, în principiu, de autonomia procedural? a statelor membre, nu este mai pu?in adev?rat c? aceast? autonomie este încadrat? de principiile echivalen?ei ?i efectivit??ii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punctul 29, Hot?rârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail ?i al?ii, C?591/10, EU:C:2012:478, punctul 27, precum ?i Hot?rârea din 24 octombrie 2013, Rafin?ria Steaua Român?, C?431/12, EU:C:2013:686, punctul 20).

23 Pe de alt? parte, din jurispruden?a Cur?ii rezult? c? anumite norme specifice pe care statele membre trebuie s? le respecte atunci când pun în aplicare dreptul la rambursarea excedentului de TVA decurg din articolul 183 din Directiva TVA, interpretat în lumina contextului ?i a principiilor generale care guverneaz? materia TVA?ului (Hot?rârea din 24 octombrie 2013, Rafin?ria Steaua Român?, C?431/12, EU:C:2013:686, punctul 21, ?i Hot?rârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, punctul 19).

24 Astfel, de?i statele membre dispun de o anumit? libertate în stabilirea condi?iilor de rambursare a excedentului de TVA, aceste condi?ii nu pot aduce atingere principiului neutralit??ii fiscale, f?când ca persoana impozabil? s? suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe. În special, aceste condi?ii trebuie s? permit? persoanei impozabile s? recupereze în condi?ii adecvate totalitatea crean?ei care rezult? din excedentul de TVA, aceasta implicând ca rambursarea s? fie efectuat? într?un termen rezonabil ?i ca, în orice caz, modul de rambursare adoptat s? nu implice niciun risc financiar pentru persoana impozabil? (Hot?rârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punctul 33, ?i Hot?rârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, punctul 20).

25 În aceast? privin??, atunci când rambursarea în favoarea persoanei impozabile a excedentului de TVA intervine dup? trecerea unui termen rezonabil, principiul neutralit??ii sistemului fiscal al TVA?ului impune ca pierderile financiare astfel generate, în detrimentul persoanei impozabile, prin indisponibilizarea sumelor de bani în cauz? s? fie compensate prin plata unor dobânzi de întârziere. În absen?a unei reglement?ri la nivelul Uniunii, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribu?ia de a prevedea condi?iile în care se impune acordarea dobânzilor de întârziere, în special rata ?i modul de calcul al acestor dobânzi, cu respectarea îns? a principiului neutralit??ii fiscale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punctele 33, 53 ?i 54, Hot?rârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail ?i al?ii, C?591/10, EU:C:2012:478, punctul 27, precum ?i Hot?rârea din 24 octombrie 2013, Rafin?ria Steaua Român?, C?431/12, EU:C:2013:686, punctele 22 ?i 23).

26 În ceea ce prive?te litigiul principal, instan?a de trimitere arat? c?, în conformitate cu articolul 87 alineatul 9 din Legea privind administrarea fiscalit??ii, rata dobânzii datorate în caz de rambursare tardiv? a excedentului de TVA persoanei impozabile este identic? cu rata dobânzilor de întârziere aplicat? persoanelor impozabile în caz de întârziere la plata impozitului sau a taxei. În conformitate cu articolul 99 din aceea?i lege, aceast? rat? este ob?inut? prin majorarea cu 10 puncte procentuale a mediei ponderate a ratei anuale a dobânzii pentru bonurile de trezorerie emise în cursul trimestrului precedent de Republica Lituania.

27 Instan?a de trimitere consider? c?, în cazul în care rambursarea cu mare întârziere a excedentului de TVA conduce la o perioad? lung? de indisponibilitate a fondurilor, un astfel de calcul ar putea conduce la un quantum al dobânzilor compensatorii dispropor?ionat în raport cu pierderile suferite efectiv de persoana impozabil?. Ea arat? c?, în aceste împrejur?ri, criteriile caracterului rezonabil ?i echit??ii permit atât administra?iei fiscale, în temeiul articolului 8 alineatul 3 din Legea privind administrarea fiscalit??ii, cât ?i instan?ei na?ionale s? acorde o reducere a acestui quantum pentru motivele men?ionate în întrebarea preliminar?, care nu sunt legate de

comportamentul persoanei impozabile. Cu toate acestea, reiese din răspunsul guvernului lituanian la o întrebare adresată de Curte în 2010, că, până în prezent, o astfel de reducere nu a fost efectuată niciodată de instanțele naționale.

28 În ceea ce privește, în primul rând, o reducere ca urmare a ponderii cuantumului dobânzilor datorate în mod normal, în conformitate cu normele de drept național, în raport cu cuantumul excedentului de TVA, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 35 din concluzii, acest cuantum al dobânzilor constituie numai compensația pierderii de venituri care rezultă din durata perioadei de nerambursare a debitului principal. Rezultă că o reducere a cuantumului respectiv care este motivată numai de ponderea acestuia în raport cu cuantumul principal care trebuie rambursat ar implica, pentru persoana impozabilă, riscul ca plata unor dobânzi de întârziere să nu acopere întreaga perioadă în care principiul neutralității fiscale impune, potrivit jurisprudenței citate la punctele 24 și 25 din prezenta hotărâre, ca indisponibilizarea sumelor de bani în cauză să fie compensată prin plata unor dobânzi de întârziere.

29 În al doilea rând, în ceea ce privește durata perioadei de nerambursare, rezultă din cuprinsul punctului precedent că această durată nu poate justifica în sine o reducere a dobânzilor de întârziere, întrucât cuantumul acestora are tocmai vocația de a compensa pierderile financiare suferite de persoana impozabilă în această perioadă. În plus, posibilitatea de a reduce cuantumul dobânzilor datorate din cauza duratei perioadei de nerambursare ar putea avea efectul ca autoritățile fiscale să nu fie încurajate să efectueze rambursarea excedentului de TVA cât mai curând posibil, ceea ce poate de asemenea să dea naștere unui risc financiar pentru persoana impozabilă, contrar principiului neutralității fiscale.

30 Pe de altă parte, trebuie subliniat că nici refuzul administrației fiscale de a rambursa excedentul de TVA solicitat de Nidera înainte de pronunțarea Hotărârii din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), nu poate justifica o reducere a cuantumului dobânzilor de întârziere. Astfel, trebuie amintit că interpretarea de către Curte a unei norme de drept al Uniunii, în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE, înmurește 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 (Hotărârea din 27 martie 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, punctul 16, precum și Hotărârea din 14 aprilie 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punctul 53 și jurisprudența citată).

31 În plus, din punctul de vedere al persoanei impozabile, nu există vreo diferență pertinentă între o rambursare târzie intervenită din cauza unei soluționări administrative cu depășirea termenelor prevăzute și cea intervenită din cauza unor acte administrative care au exclus în mod nelegal rambursarea și care au fost anulate ulterior printr-o hotărâre a Curții (a se vedea prin analogie Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinaria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 25).

32 În ceea ce privește, în al treilea rând, posibilitatea ca o instanță națională să reducă cuantumul dobânzilor datorate în mod normal în aplicarea unor norme naționale pentru a ține seama de pierderile suferite efectiv de o persoană impozabilă ca urmare a privării, în perioada de nerambursare, de cuantumul excedentului de TVA care trebuie rambursat, o astfel de posibilitate implică faptul că persoanei impozabile i-ar reveni sarcina să demonstreze pierderile financiare pe care le-a suferit efectiv ca urmare a acestei privări de fonduri.

33 Cu toate acestea, guvernul lituanian susține, pe de o parte, că rata dobânzii prevăzută la articolul 99 din Legea privind administrarea fiscalității urmărește nu numai să compenseze pierderile suferite de persoana impozabilă, ci cuprinde, prin majorarea cu 10 puncte procentuale din rata anuală a bonurilor de trezorerie, un element punitiv cu efect de sancțiune. Acesta subliniază că, potrivit articolului 87 alineatul 9 din această lege, rata dobânzilor care trebuie plătită

persoanei impozabile, în cazul nerambursării excedentului de TVA în termenele prevăzute, corespunde ratei dobânzilor de întârziere aplicabile persoanelor impozabile în cazul plății cu întârziere a impozitului sau a taxei datorate.

34 Pe de altă parte, rata stabilită la articolul 99 menționat ar fi aplicabilă numai pentru perioada cuprinsă între data deciziei administrației fiscale sau, după caz, data hotărârii instanței prin care se constată temeinicia cererii de rambursare și data rambursării integrale a excedentului de TVA către persoana impozabilă. Guvernul lituanian concluzionează că aplicarea ratei respective la perioada care a precedat această decizie ar determina o supracompensare a pierderilor suferite de persoana impozabilă din cauza indisponibilizării fondurilor care trebuie rambursate, ceea ce ar face ca aceasta din urmă să beneficieze de un avantaj nejustificat.

35 În această privință, trebuie arătat că argumentele guvernului lituanian se întemeiază pe o interpretare a legislației lituaniene care diferă de cea prezentată de instanța de trimitere. Astfel, nu reiese din decizia de trimitere că dobânzile de întârziere în discuție în litigiul principal sunt de natură punitivă. În plus, astfel cum s-a precizat la punctul 19 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere a statuat că data de la care sunt datorate aceste dobânzi de întârziere trebuie determinat în conformitate cu articolul 87 alineatul 7 punctul 1 din Legea privind administrarea fiscalității, care stabilește un termen de 30 de zile de la data primirii cererii de rambursare, iar nu de la data deciziei prin care se soluționează această cerere. Or, este de competență exclusivă a instanței de trimitere să interpreteze legislația națională, iar Curtea are obligația să răspundă la întrebarea preliminară întemeindu-se pe interpretarea dată legislației respective de instanța de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 38).

36 În orice caz, în cadrul libertății de a stabili modalitățile de rambursare a excedentului de TVA amintite la punctul 23 din prezenta hotărâre, statele membre au dreptul, pentru a asigura o compensare prin norme ușor de administrat și de controlat de administrația fiscală, să prevadă dobânzi de întârziere forfetare. Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 33 din concluzii, deși, în anumite cazuri particulare, cuantumul dobânzilor compensatorii depășește prejudiciul real suferit de persoana impozabilă, aceasta este numai consecința unui sistem de compensare forfetară care, prin natura sa, nu reflectă pierderile reale suferite, ci pierderile pe care persoana impozabilă le-ar putea suferi, potrivit aprecierii legiuitorului național. Compensarea sub formă de dobânzi poate fi, de la caz la caz, mai mare sau mai mică decât pierderile reale.

37 În consecință, dacă o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, prevede plata unor asemenea dobânzi de întârziere forfetare, ea nu poate, în același timp, să prevadă posibilitatea de a exclude plata unor astfel de dobânzi de întârziere și să se limiteze la o compensare a pierderilor reale pe baza criteriilor caracterului rezonabil și echităților, după cum susține guvernul lituanian. Astfel, o asemenea reglementare națională ar implica pentru persoana impozabilă să prevadă împrejurările în care se poate aștepta la o plată a unor dobânzi de întârziere forfetare și, prin urmare, să își adapteze activitatea în funcție de o astfel de plată. Rezultă astfel că o asemenea reglementare nu permite persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate întreaga creanță reprezentând excedentul de TVA, fără implicarea vreunui risc financiar pentru aceasta, contrar principiului neutralității fiscale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctele 57 și 58).

38 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 183 din Directiva TVA trebuie interpretat, în lumina principiului neutralității fiscale, în sensul că se opune reducerii cuantumului dobânzilor datorate în mod normal în temeiul dreptului național la un excedent de TVA care nu a fost rambursat în termen, pentru motive legate de împrejurări care nu pot fi imputate persoanei impozabile, precum

ponderea cuantumului acestor dobânzi în raport cu cuantumul excedentului de TVA, durata și cauzele nerambursării și pierderile suferite efectiv de persoana impozabilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 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 patra) declară:

Articolul 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat, în lumina principiului neutralității fiscale, în sensul că se opune reducerii cuantumului dobânzilor datorate în mod normal în temeiul dreptului național la un excedent de taxă pe valoarea adăugată care nu a fost rambursat în termen, pentru motive legate de împrejurări care nu pot fi imputate persoanei impozabile, precum ponderea cuantumului acestor dobânzi în raport cu cuantumul excedentului de taxă pe valoarea adăugată, durata și cauzele nerambursării și pierderile suferite efectiv de persoana impozabilă.

Semnături

* Limba de procedură: lituaniana.