Downloaded via the EU tax law app / web

Cauza C?107/10

Enel Maritsa Iztok 3 AD

împotriva

Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP

(cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? de

Administrativen sad Sofia?grad)

„Trimitere preliminar? — TVA — Directivele 77/388/CEE ?i 2006/112/CE — Rambursare — Termen — Dobânzi — Compensare — Principiile neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii — Protec?ia încrederii legitime”

Sumarul hot?râii

1. *Dispozi?ii fiscale — Armonizarea legisla?iilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? — Deducerea taxei achitate în amonte — Restituirea excedentului*

(Directiva 2006/112 a Consiliului, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/138, art. 183)

2. *Dispozi?ii fiscale — Armonizarea legisla?iilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? — Deducerea taxei achitate în amonte — Restituirea excedentului*

(Directiva 2006/112 a Consiliului, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/138, art. 183)

3. *Dispozi?ii fiscale — Armonizarea legisla?iilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? — Deducerea taxei achitate în amonte — Restituirea excedentului*

(Directiva 2006/112 a Consiliului, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/138, art. 183)

1. Articolul 183 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/138, coroborat cu principiul protec?iei încrederii legitime trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale care prevede cu efect retroactiv prelungirea termenului în care trebuie efectuat? rambursarea excedentului de tax? pe valoarea ad?ugat?, în m?sura în care reglementarea men?ionat? priveaz? persoana impozabil? de dreptul pe care îl avea anterior intr?rii în vigoare a acestei reglement?ri de a ob?ine dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuia s? îi fie rambursat?.

(a se vedea punctul 41 ?i dispozitiv 1)

2. În lumina principiului neutralit??ii fiscale, articolul 183 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/138, trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale potrivit c?reia termenul normal de rambursare a excedentului de tax? pe valoarea ad?ugat?, la expirarea c?ruia sunt datorate dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuie restituit?, este prelungit în cazul

ini?ierii unui control fiscal, aceast? prelungire având drept consecin?? faptul c? dobânzile sunt datorate doar de la data finaliz?rii controlului, cu toate c? excedentul men?ionat a f?cut deja obiectul unei report?ri pe durata celor trei perioade fiscale care urmeaz? perioadei în care acesta a ap?rut. În schimb, faptul c? termenul normal amintit este stabilit la 45 de zile nu încalc? aceast? prevedere.

(a se vedea punctul 61 ?i dispozitiv 2)

3. Articolul 183 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/138, trebuie interpretat în sensul c? nu se opune ca rambursarea excedentului de tax? pe valoarea ad?ugat? s? fie efectuat? prin compensare.

Astfel, statele membre dispun o libertate cert? în ceea ce prive?te condi?iile de rambursare a excedentului de tax? pe valoarea ad?ugat?, în m?sura în care rambursarea se efectueaz? într?un termen rezonabil prin plata în numerar sau într?un mod echivalent, precum ?i în m?sura în care nu este implicat niciun risc financiar pentru persoana impozabil?.

(a se vedea punctele 64 ?i 67 ?i dispozitiv 3)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a treia)

12 mai 2011(*)

„Trimitere preliminar? – TVA – Directivele 77/388/CEE ?i 2006/112/CE – Rambursare – Termen – Dobânzi – Compensare – Principiile neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii – Protec?ia încrederii legitime”

În cauza C?107/10,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Sofia?grad (Bulgaria), prin decizia din 15 februarie 2010, primit? de Curte la 25 februarie 2010, în procedura

Enel Maritsa Iztok 3 AD

împotriva

Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP,

CURTEA (Camera a treia),

compus? din domnul K. Lenaerts, pre?edinte de camer?, domnul D. Šváby, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász ?i T. von Danwitz (raportor), judec?tori,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 20 ianuarie 2011,

luând în considerare observa?iile prezentate:

– pentru Enel Maritsa Iztok 3 AD, de L. Ruessmann, avocat, ?i de S. Yordanova, advokat;

– pentru direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP, de domnul A. Georgiev ?i de doamna I. Atanasova Kirova, în calitate de agen?i;

– pentru guvernul bulgar, de domnul T. Ivanov ?i de doamna E. Petranova, în calitate de agen?i;

– pentru Comisia European?, de domnul D. Triantafyllou ?i de doamna S. Petrova, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 18 alineatul (4) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 129, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 126, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”), ?i a articolului 183 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/138/CE a Consiliului din 19 decembrie 2006 (JO L 384, p. 92, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 134, denumit? în continuare „Directiva privind TVA?ul”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Enel Maritsa Iztok 3 AD (denumit? în continuare „Enel”), pe de o parte, ?i direktor „Obzhalvane i upralvenie na izpalnenieto” NAP (directorul Direc?iei „Contencios ?i gestiunea execut?rilor” a administra?iei centrale a Agen?iei Na?ionale a Veniturilor Statului, denumit în continuare „direktor”), pe de alt? parte, cu privire la data de la care sunt datorate dobânzi la o sum? reprezentând taxa pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA?ul”) care urmeaz? a fi rambursat?.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 18 alineatele (2) ?i (4) din A ?asea directiv? prevede:

„(2) Persoana impozabil? efectueaz? deducerea sc?zând din valoarea total? a taxei pe valoarea ad?ugat? datorate pentru o anumit? perioad? fiscal? valoarea total? a taxei pentru care, în aceea?i perioad?, dreptul de deducere a ap?rut ?i este exercitat în conformitate cu alineatul (1).

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectueaz? opera?iuni ocazionale definite la articolul 4 alineatul (3) s? î?i exercite dreptul de deducere numai la momentul livr?rii.

[...]

(4) Atunci când, pentru o anumit? perioad? fiscal?, valoarea deducerilor autorizate dep??e?te valoarea taxei datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada urm?toare, în condi?iile pe care le stabilesc.

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativ?.” [traducere neoficial?]

4 Potrivit articolului 183 din Directiva privind TVA?ul:

„Atunci când, pentru o anumit? perioad? fiscal?, valoarea deducerilor dep??e?te valoarea TVA datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada urm?toare, în condi?iile pe care le stabilesc.

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

5 Articolul 252 din Directiva privind TVA?ul prevede:

„Declara?ia privind TVA se depune pân? la un termen ce este necesar s? fie stabilit de statele membre. Termenul respectiv nu se poate fixa la mai mult de dou? luni de la încheierea fiec?rei perioade fiscale.

Fiecare stat membru stabile?te perioada fiscal? la o lun?, dou? luni sau trei luni.

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condi?ia ca perioadele respective s? nu dep??easc? un an.”

Dreptul na?ional

6 Conform articolului 87 din Legea privind taxa pe valoarea ad?ugat? (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, denumit? în continuare „Legea privind TVA?ul”), perioada fiscal? este stabilit? în general la o lun?.

7 Articolul 92 din Legea privind TVA?ul, în versiunea în vigoare pân? la 18 decembrie 2007, prevedea:

„(1) Taxa ce urmeaz? a fi rambursat? în temeiul articolului 88 al treilea paragraf se compenseaz?, se deduce sau se ramburseaz? dup? cum urmeaz?:

1. În situa?ia în care exist? alte obliga?ii fiscale ?i obliga?ii privind contribu?iile la asigur?rile sociale datorate ?i nepl?tite, care sunt de competen?a Agen?iei Na?ionale a Veniturilor Statului ?i care s?au n?scut anterior depunerii declara?iei fiscale, administra?ia fiscal? compenseaz? aceste datorii cu taxa care urmeaz? a fi rambursat? potrivit declara?iei fiscale; sumele r?mase, în cazul în care exist?, fac obiectul procedurii men?ionate la punctul 2.

2. În cazul în care nu exist? alte obliga?ii datorate ?i nepl?tite în sensul punctului 1 sau dac? valoarea acestor obliga?ii este inferioar? sumei care urmeaz? a fi rambursat? astfel cum aceasta rezult? din declara?ia fiscal?, persoana înregistrat? deduce taxa care urmeaz? a fi rambursat? sau

suma r?mas? în sensul punctului 1 din taxa datorat? care rezult? din declara?ia fiscal? privind urm?toarele trei perioade fiscale.

[...]

4. Dac? dup? expirarea termenului prev?zut la punctul 2 r?mâne o sum? reprezentând taxa care urmeaz? a fi rambursat?, administra?ia fiscal? compenseaz? aceast? sum? r?mas? cu alte obliga?ii fiscale datorate ?i nepl?tite sau cu alte obliga?ii privind contribu?iile la asigur?rile sociale care sunt de competen?a Agen?iei Na?ionale a Veniturilor Statului ori ramburseaz? sumele r?mase men?ionate în 45 de zile de la depunerea ultimei declara?ii fiscale.

[...]

(8) Taxele rambursabile care nu au fost rambursate în termenele prev?zute de prezenta lege, fie f?r? motiv, fie din motive caduce (inclusiv în cazul anul?rii unei declara?ii), vor fi rambursate majorate cu dobânzile de întârziere legale calculate de la data la care aceste taxe trebuiau s? fie rambursate potrivit prezentei legi pân? la momentul ramburs?rii lor definitive, independent de suspendarea sau de reînceperea curgerii termenelor în cursul procedurii fiscale. O tax? se va considera nerambursat? din motive care nu mai sunt valabile ?i în cazul în care, dup? controlul fiscal, taxa stabilit? care urmeaz? a fi rambursat? este, în ce prive?te partea supus? obliga?iei de rambursare, egal? sau inferioar? sumei declarate.”

8 Articolul 92 din legea privind TVA?ul, în versiunea în vigoare de la 19 decembrie 2007, prevede:

„[…]

(8) Independent de prevederile alineatului (1) punctul 4 ?i ale alineatelor (3)-(6), atunci când o persoan? face obiectul unui control fiscal, termenul de rambursare a taxelor corespunde termenului stabilit pentru adoptarea deciziei rectificative, cu excep?ia situa?iei în care persoana în cauz? a constituit o garan?ie în numerar, în titluri de stat sau o garan?ie bancar? irevocabil? ?i necondi?ionat? [...]

[...]

(10) Taxele rambursabile care nu au fost rambursate în termenele prev?zute de prezenta lege, fie f?r? motiv, fie din motive caduce (inclusiv în cazul anul?rii unei declara?ii), vor fi rambursate majorate cu dobânzile de întârziere legale calculate de la data la care aceste taxe trebuiau s? fie rambursate potrivit prezentei legi pân? la momentul ramburs?rii lor definitive, independent de suspendarea sau de reînceperea curgerii termenelor în cursul procedurii fiscale.”

9 Potrivit articolului 93 primul paragraf din Legea privind TVA?ul, în versiunea în vigoare pân? la 18 decembrie 2007:

„Termenele de rambursare prev?zute de articolul 92 primul paragraf punctul 4 ?i de articolul 92 al doilea ?i al treilea paragraf se suspend?:

[...]

5. atunci când se ini?iaz? un control fiscal cu privire la o persoan?, pân? la finalizarea acestui control în termenul prev?zut de articolul 114 din Codul de procedur? fiscal? ?i al asigur?rilor sociale.”

10 Articolul 93 primul paragraf punctul 5 din Legea privind TVA?ul a fost abrogat începând cu

19 decembrie 2007.

11 Articolul 114 din Codul de procedur? fiscal? ?i al asigur?rilor sociale prevede:

„(1) Termenul pentru efectuarea controlului fiscal este de trei luni de la data comunic?rii deciziei prin care s?a dispus efectuarea controlului.

(2) Dac? termenul prev?zut la alineatul (1) se dovede?te insuficient, acesta poate fi prelungit cu maximum o lun? printr?o decizie de prelungire a termenului emis? de autoritatea care a dispus efectuarea controlului.”

12 Articolul 117 din Codul de procedur? fiscal? ?i al asigur?rilor sociale prevede:

„(1) Raportul de control fiscal este întocmit de administra?ia fiscal? care a efectuat controlul cel târziu în decurs de 14 zile de la expirarea termenului pentru îndeplinirea acestuia.

[...]

(5) Persoana supus? controlului poate formula plângere în scris ?i poate prezenta dovezi în fa?a autorit??ilor care au efectuat controlul fiscal în termen de 14 zile de la comunicarea raportului de control. Dac? acest termen este insuficient, el poate fi prelungit, la cererea persoanei interesate, cu o perioad? care nu va dep??i o lun?.”

Ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

13 La 11 octombrie 2007, Enel a depus o declara?ie fiscal? în care se men?iona suma de 2 273 514,85 BGN care trebuia rambursat? de administra?ia fiscal? bulgar?. Aceast? sum? rezulta din faptul c? valoarea deducerilor dep??ea valoarea TVA?ului datorat pentru perioada fiscal? respectiv?, precum ?i din faptul c? Enel nu a putut s? efectueze aceste deduceri în perioadele fiscale ulterioare. Conform articolului 92 alineatul (1) punctul 4 din Legea privind TVA?ul, în versiunea în vigoare pân? la 18 decembrie 2007, termenul de 45 de zile pentru efectuarea ramburs?rii ar fi expirat în mod normal la 26 noiembrie 2007, ceea ce a atras, conform articolului 92 alineatul (8) din aceast? lege, obliga?ia administra?iei fiscale de a pl?ti dobânzi de întârziere începând cu data respectiv?.

14 Or, la 8 noiembrie 2007, Enel a primit o decizie prin care s?a dispus efectuarea unui control fiscal în vederea stabilirii TVA?ului datorat pentru perioada 1 ianuarie 2005-30 septembrie 2007 ?i a datoriilor constând în alte taxe aferente anilor 2005 ?i 2006.

15 Prin decizia de deducere ?i de rambursare din 19 decembrie 2007, suma de 1 364 108,91 BGN a fost rambursat? cu titlu de TVA în temeiul declara?iei fiscale din 11 octombrie 2007, aceasta fiind pl?tit? în contul societ??ii la 21 decembrie 2007.

16 În urma controlului fiscal, s?a întocmit raportul din 13 martie 2008, împotriva c?ruia Enel a formulat o reclama?ie prin care a invocat dreptul la dobânzi de întârziere aferente sumei de 1 364 108,91 BGN deja rambursate, pentru perioada cuprins? între 27 noiembrie 2007 ?i 21 decembrie 2007, precum ?i la dobânzi aferente sumei r?mase care urma a fi rambursat?, pentru perioada cuprins? între 27 noiembrie 2007 ?i data ramburs?rii efective.

17 La 29 aprilie 2008 a fost adoptat? o decizie rectificativ?. Aceast? decizie nu cuprinde nicio men?iune privind plata dobânzilor de întârziere.

18 Cuantumul taxelor care urmau a fi rambursate c?tre Enel pe baza acestei decizii rectificative a fost compensat cu datoriile fiscale majorate cu dobânzi de întârziere aferente anilor 2005 ?i

2006 rezultând din aceea?i decizie rectificativ?. La 13 mai 2008, suma r?mas? de 179 092,25 BGN a fost pl?tit? în contul Enel f?r? s? se fi emis vreo decizie cu privire la dobânzile de întârziere ajunse la scaden??.

19 La 20 mai 2008, Enel a introdus o ac?iune administrativ? împotriva deciziei rectificative din 29 aprilie 2008, contestând datoriile fiscale majorate cu dobânzi de întârziere, compensarea acestor datorii ?i sumele care trebuiau s? îi fie rambursate, precum ?i refuzul implicit de a i se acorda dobânzile de întârziere solicitate prin reclama?ia din 13 martie 2008.

20 Ac?iunea men?ionat? a fost solu?ionat? prin decizia nr. 1518 din 20 octombrie 2008 adoptat? de direktor. Potrivit acestei decizii, au fost acordate dobânzi de întârziere aferente sumei de 179 092,25 BGN pentru perioada cuprins? între data adopt?rii deciziei rectificative, 29 aprilie 2008, ?i rambursarea efectiv? a acestei sume, 13 mai 2008. Ac?iunea a fost considerat? în rest neîntemeiat?.

21 La 31 octombrie 2008, Enel a sesizat Administrativen sad Sofia?grad (Tribunalul Administrativ din Sofia), solicitând în special ca dobânzile de întârziere aferente sumei reprezentând TVA?ul care urma a fi rambursat s? fie pl?tite începând cu 27 noiembrie 2007 pân? la data ramburs?rii efective a întregii sume.

22 Instan?a de trimitere apreciaz? c?, pentru a se putea pronun?a cu privire la aceast? cerere, este necesar? interpretarea prevederilor relevante din A ?asea directiv? sau din Directiva privind TVA?ul. În opinia acesteia, prevederile din A ?asea directiv? sunt aplicabile *ratione temporis*, având în vedere articolul 2 din Actul privind condi?iile de aderare a Republicii Bulgaria ?i a României ?i adapt?rile tratatelor pe care se întemeiaz? Uniunea European? (JO 2005, L 157, p. 203), precum ?i anexa VI capitolul 6 punctul 1 la acest act.

23 În consecin??, Administrativen sad Sofia?grad a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„Articolul 18 alineatul (4) din [A ?asea directiv?] ?i articolul 183 primul paragraf din [Directiva privind TVA?ul] trebuie interpretate în sensul c?, în împrejur?rile din ac?iunea principal?, permit:

1) prelungirea termenului de rambursare a [TVA?ului] pân? la data adopt?rii unei decizii rectificative, în urma unei modific?ri legislative în vederea combaterii fraudei fiscale, întrucât a fost ini?iat un control fiscal la persoana impozabil? în termen de 45 de zile de la data depunerii declara?iei fiscale, f?r? ca dobânzile aferente sumei care urmeaz? a fi rambursat? s? fie datorate pentru aceast? perioad?, de?i sunt întrunite, în acela?i timp, urm?toarele condi?ii:

a) înainte de aceast? modificare, a expirat termenul de 45 de zile prev?zut de lege pentru rambursarea taxei, iar dobânzile aferente sumei care trebuie rambursate au început s? curg? independent de ini?ierea controlului fiscal;

b) controlul fiscal a confirmat exactitatea taxei care urmeaz? a fi rambursat?, men?ionat? în declara?ie;

c) singura posibilitate legal? a persoanei impozabile de reducere a termenului respectiv const? în constituirea unei garan?ii în numerar, în titluri de stat sau a unei garan?ii bancare irevocabile ?i necondi?ionate, pentru o anumit? perioad?, în cuantum egal cu suma ce trebuie rambursat?,

2) prevederea unui termen de rambursare a [TVA?ului] de 45 de zile de la data depunerii declara?iei fiscale privind taxa respectiv?, precum ?i posibilitatea legal? de suspendare a acestui termen, apoi de prelungire a acestuia, prin ini?ierea unui control fiscal pe durata termenului în

discu?ie, având în vedere c? perioada de stabilire a acestei taxe este de o lun?,

3) rambursarea [TVA?ului] prin intermediul unei decizii rectificative, prin compensarea sumei care trebuie rambursat? cu datoriile aferente acelei taxe, precum ?i cu alte taxe stabilite prin aceea?i decizie rectificativ? ?i cu alte crean?e ale statului referitoare la perioade fiscale diferite, precum ?i cu dobânzile aferente acestor sume, calculate pân? la data adopt?rii deciziei rectificative, în cazul în care controlul a confirmat exactitatea taxei care urmeaz? a fi rambursat?, men?ionat? în declara?ie, ?i, în acela?i timp, sunt întrunite urm?toarele condi?ii:

a) în cursul controlului fiscal, nu s?a impus luarea de m?suri asigur?torii provizorii privind crean?ele viitoare ale statului ce urmau a fi constatate în cadrul procedurii de adoptare a unei decizii rectificative;

b) compensarea crean?elor statului nu este prev?zut? de dreptul na?ional nici ca mijloc de executare silit? ?i nici ca m?sur? asiguratorie;

c) nu au expirat termenele de contestare ?i de plat? voluntar? a sumelor principale ?i a dobânzilor care fac obiectul compens?rii, întrucât acestea sunt stabilite prin aceea?i decizie rectificativ? ?i, în parte, fac obiectul unei ac?iuni în justi?ie,

4) compensarea efectuat? de stat cu datoriile fiscale constatate în decizia rectificativ?, aferente unor perioade anterioare datei depunerii declara?iei fiscale în discu?ie, precum ?i cu dobânzile aferente acestor datorii, la data adopt?rii deciziei rectificative men?ionate, iar nu la data declara?iei respective, în condi?iile în care controlul a confirmat exactitatea taxei ce urmeaz? a fi rambursat?, men?ionat? în declara?ia fiscal?, având în vedere c? statul nu are obliga?ia s? pl?teasc? dobânzi pe durata termenului legal de rambursare a sumelor datorate ?i c? aplic? dobânzi la taxele compensate pentru intervalul dintre data depunerii declara?iei fiscale ?i data adopt?rii deciziei rectificative?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Observa?ii introductive

24 Întrucât întreb?rile preliminare se refer? atât la dispozi?iile din A ?asea directiv?, cât ?i la cele din Directiva privind TVA?ul, trebuie subliniat c? situa?ia de fapt în discu?ie în ac?iunea principal? este ulterioar? datei de 1 ianuarie 2007, dat? la care Directiva privind TVA?ul a intrat în vigoare ?i a înlocuit A ?asea directiv?, astfel cum rezult? din articolele 411 ?i 413 din Directiva privind TVA?ul.

25 Or, conform articolului 411 alineatul (2) din Directiva privind TVA?ul, trimiterile la A ?asea directiv? se în?eleg ca trimiteri la Directiva privind TVA?ul. Astfel, împrejurarea c? punctul 6 din lista men?ionat? la articolul 20 din Protocolul privind condi?iile ?i aranjamentele referitoare la admiterea Republicii Bulgaria ?i a României în Uniunea European? (JO 2005, L 157, p. 29) se refer? la A ?asea directiv? nu poate avea drept consecin?? neaplicarea în Bulgaria a Directivei privind TVA?ul începând cu 1 ianuarie 2007.

26 Prin urmare, pentru analiza întreb?rilor preliminare, care se refer? exclusiv la calculul dobânzilor de întârziere aferente sumei reprezentând excedentul de TVA care urmeaz? a fi rambursat, este relevant? doar interpretarea prevederilor Directivei privind TVA?ul, în cazul de fa??, a articolului 183.

27 Desigur, astfel cum arat? guvernul bulgar, articolul men?ionat nu prevede, potrivit formul?rii sale, nici obliga?ia de a pl?ti dobânzi de întârziere la excedentul de TVA care urmeaz? a fi

rambursat, nici data de la care asemenea dobânzi ar fi datorate.

28 Cu toate acestea, trebuie men?ionat c? aceast? împrejurare nu permite, în sine, s? se concluzioneze c? respectiva prevedere trebuie interpretat? în sensul c? modalit??ile stabilite de statele membre în privin?a ramburs?rii excedentului de TVA sunt scutite de orice control în raport cu dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro, C?472/08, Rep.,p. I?623, punctul 15).

29 Astfel, pe de o parte, de?i punerea în aplicare a dreptului la rambursarea excedentului de TVA prev?zut? la articolul 183 din Directiva privind TVA?ul este, în principiu, o problem? legat? de autonomia procedural? a statelor membre, nu este mai pu?in adev?rat c? aceast? autonomie se circumscrie principiilor echivalen?ei ?i efectivit??ii (a se vedea în acest sens Hot?rârea Alstom Power Hydro, citat? anterior, punctul 17). Pe de alt? parte, potrivit unei jurispruden?e constante, statele membre trebuie s? respecte principiul protec?iei încrederii legitime atunci când pun în aplicare reglement?rile Uniunii (a se vedea Hot?rârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer, C?62/00, Rec., p. I?6325, punctul 44 ?i jurispruden?a citat?).

30 Pe de alt? parte, este necesar s? se analizeze în ce m?sur? articolul 183 din Directiva privind TVA?ul, interpretat în raport cu contextul ?i cu principiile generale aplicabile în materia TVA?ului, cuprinde norme specifice pe care statele membre trebuie s? le respecte atunci când pun în aplicare dreptul la rambursarea excedentului de TVA (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea din 30 septembrie 2010, Strabag ?i al?ii, C?314/09, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 34).

31 În acest sens, trebuie subliniat c?, potrivit unei jurispruden?e constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA?ul pe care îl datoreaz? TVA?ul care a fost deja aplicat bunurilor achizi?ionate ?i serviciilor primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA?ului instituit prin legisla?ia Uniunii (a se vedea în special Hot?rârea din 18 decembrie 1997, Molenheide ?i al?ii, C?286/94, C?340/95, C?401/95 ?i C?47/96, Rec., p. I?7281, punctul 47, Hot?rârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C?78/00, Rec., p. I?8195, punctul 28, precum ?i Hot?rârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C?25/07, Rep., p. I?5129, punctul 14).

32 Astfel cum a subliniat în mod repetat Curtea, rezult? c? dreptul de deducere face parte integrant? din mecanismul TVA?ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercit? imediat pentru totalitatea taxelor aplicate opera?iunilor aferente intr?rilor (a se vedea în special Hot?rârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C?62/93, Rec., p. I?1883, punctul 18, Hot?rârea din 18 decembrie 2007, Cedilac, C?368/06, Rep., p. I?12327, punctul 31, precum ?i Hot?rârea Sosnowska, citat? anterior, punctul 15).

33 În ce prive?te posibilitatea, conferit? de articolul 183 din Directiva privind TVA?ul de a prevedea ca excedentul de TVA s? fie reportat în perioada fiscal? urm?toare sau s? fie rambursat, Curtea a precizat c?, 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, astfel de 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, prin plata în numerar sau într?un mod echivalent, ?i ca, în orice caz, modul de rambursare adoptat s? nu implice niciun risc financiar pentru persoana impozabil? (a se vedea Hot?rârile Comisia/Italia, punctele 32-34, ?i Sosnowska, punctul 17, citate anterior).

34 Prin urmare, întreb?rile preliminare trebuie analizate având în vedere aceste observa?ii introductive.

Cu privire la prima întrebare

35 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 183 din Directiva privind TVA?ul coroborat cu principiul protec?iei încrederii legitime trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale care prevede, cu efect retroactiv, prelungirea termenului în care trebuie s? se efectueze rambursarea excedentului de TVA.

36 Potrivit instan?ei de trimitere, termenul de rambursare a excedentului de TVA a expirat, în cauza care face obiectul ac?iunii principale, la 26 noiembrie 2007. Sub imperiul reglement?rii na?ionale în vigoare pân? la 18 decembrie 2007, dobânzile de întârziere aferente sumei care trebuia s? fie rambursat? ar fi fost datorate de la 26 noiembrie 2007, independent de împrejurarea c? la 8 noiembrie 2007 a fost ini?iat un control fiscal. Cu toate acestea, conform reglement?rii na?ionale intrate în vigoare la 19 decembrie 2007, controlul fiscal are drept consecin?? prelungirea termenului de rambursare a excedentului de TVA ?i, în consecin??, prorogarea momentului de la care dobânzile de întârziere sunt datorate, pân? la încheierea unui raport de control care, în cauz?, a fost adoptat abia la 13 martie 2008.

37 În ce prive?te interpretarea dat? de instan?a de trimitere reglement?rii na?ionale, astfel cum a fost în vigoare pân? la 18 decembrie 2007, în sensul c?, în cauza care face obiectul ac?iunii principale, dobânzile de întârziere erau datorate de la 27 noiembrie 2007, deoarece curgerea termenului de rambursare a excedentului de TVA nu a fost afectat? de un control fiscal, direktor ?i guvernul bulgar sus?in c?, ?i anterior modific?rii acestei reglement?ri, dobânzile de întârziere erau datorate doar de la finalizarea controlului fiscal, întrucât curgerea termenului de rambursare era suspendat? pe durata controlului.

38 Cu privire la acest aspect, de?i este de competen?a exclusiv? a instan?ei de trimitere s? stabileasc?, în temeiul legisla?iei na?ionale, astfel cum a fost în vigoare pân? la 18 decembrie 2007, dac? în ac?iunea principal? dobânzile erau datorate de la 27 noiembrie 2007, Curtea are în schimb obliga?ia s? r?spund? la întrebarea preliminar? întemeindu?se pe interpretarea dat? reglement?rii na?ionale de instan?a de trimitere ?i s? îi ofere acesteia din urm? toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care s? îi permit? s? aprecieze conformitatea reglement?rii men?ionate cu articolul 183 din Directiva privind TVA?ul ?i cu principiul protec?iei încrederii legitime (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 28 februarie 2008, Deutsche Shell, C?293/06, Rep., p. I?1129, punctele 25 ?i 26, precum ?i Hot?rârea din 10 septembrie 2009, Plantanol, C?201/08, Rep., p. I?8343, punctul 45).

39 În acest sens, trebuie subliniat c?, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, este întru totul permis ?i, în general, conform principiului protec?iei încrederii legitime ca o reglementare nou? s? se aplice efectelor viitoare ale unei situa?ii care a ap?rut sub imperiul unei reglement?ri anterioare (Hot?rârea din 29 iunie 1999, Butterfly Music, C?60/98, Rec., p. I?3939, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?). Cu toate acestea, principiul protec?iei încrederii legitime se opune ca o modificare a reglement?rii na?ionale s? priveze cu efect retroactiv o persoan? impozabil? de un drept pe care l?a dobândit în temeiul reglement?rii anterioare (a se vedea în acest sens Hot?rârea Marks & Spencer, citat? anterior, punctul 45).

40 Rezult? c?, într?o situa?ie cum este cea care face obiectul ac?iunii principale, principiul protec?iei încrederii legitime se opune ca o modificare a reglement?rii na?ionale s? priveze cu efect retroactiv o persoan? impozabil? de un drept pe care îl avea anterior respectivei modific?ri ?i

în temeiul c?ruia trebuia s? ob?in? dobânzi de întârziere aferente sumei reprezentând excedentul de TVA care urma s? fie rambursat (a se vedea în acest sens Hot?rârea Marks & Spencer, citat? anterior, punctul 46).

41 Având în vedere cele de mai sus, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? articolul 183 din Directiva privind TVA?ul coroborat cu principiul protec?iei încrederii legitime trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale care prevede cu efect retroactiv prelungirea termenului în care trebuie efectuat? rambursarea excedentului de TVA, în m?sura în care reglementarea men?ionat? priveaz? persoana impozabil? de dreptul pe care îl avea anterior intr?rii în vigoare a acestei reglement?ri de a ob?ine dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuia s? îi fie rambursat?.

Cu privire la a doua întrebare

42 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 183 din Directiva privind TVA?ul, analizat în lumina principiului neutralit??ii fiscale, trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?, potrivit c?reia termenul pentru efectuarea ramburs?rii excedentului de TVA este stabilit în mod normal la 45 de zile, la expirarea c?ruia sunt datorate dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuia rambursat?, dar care prevede c? acest termen este prelungit atunci când se ini?iaz? un control fiscal, aceast? prelungire având drept consecin?? faptul c? dobânzile men?ionate sunt datorate doar de la data finaliz?rii controlului respectiv.

43 Pentru a r?spunde la aceast? întrebare, trebuie amintite particularit??ile reglement?rii na?ionale în discu?ie în ac?iunea principal?.

44 Mai întâi, aceast? reglementare prevede expres plata dobânzilor de întârziere aferente excedentului de TVA care urmeaz? a fi rambursat. În consecin??, Curtea trebuie s? se pronun?e doar asupra momentului de la care aceste dobânzi sunt datorate în temeiul articolului 183 din Directiva privind TVA?ul, interpretat în lumina principiului neutralit??ii fiscale.

45 În continuare, trebuie s? se constate de asemenea c? dreptul conferit de articolul 183 al doilea paragraf din Directiva privind TVA?ul de a refuza rambursarea atunci când excedentul este nesemnificativ, care se aplic? *a fortiori* în privin?a dobânzilor, nu este în discu?ie în ac?iunea principal?.

46 În sfâr?it, trebuie subliniat c? reglementarea na?ional? care face obiectul ac?iunii principale prevede rambursarea excedentului de TVA doar în m?sura în care acesta nu a putut fi imputat asupra cuantumului taxelor datorate în cele trei perioade fiscale care urmeaz? perioadei în care a ap?rut excedentul, ceea ce înseamn? c? reglementarea men?ionat? combin? cele dou? modalit??i de restituire a excedentului de TVA prev?zute la articolul 183 primul paragraf din Directiva privind TVA?ul, respectiv rambursarea ?i reportarea.

47 În primul rând, în ce prive?te o astfel de combinare a report?rii cu rambursarea excedentului de TVA, trebuie subliniat c? nici instan?a de trimitere, nici p?r?ile care au prezentat observa?ii Cur?ii nu au pus în discu?ie, în mod corect, dreptul unui stat membru de a prevedea c? acest excedent va fi restituit prin intermediul report?rii ?i, ulterior, prin rambursare. Astfel, articolul 183 din Directiva privind TVA?ul nu trebuie interpretat în sensul c? rambursarea ?i reportarea s?ar exclude reciproc. În caz contrar, un stat membru care a ales reportarea ca modalitate de restituire a excedentului de TVA ar fi împiedicat, cu înc?lcarea principiilor amintite la punctele 29-33 din prezenta hot?râre, s? ramburseze excedentul dac? în perioada fiscal? în care a fost reportat, cuantumul TVA?ului datorat este insuficient pentru a permite imputarea acelui excedent.

48 În al doilea rând, în ce prive?te reportarea excedentului de TVA în cele trei perioade fiscale care urmeaz? perioadei în care acesta a ap?rut, trebuie s? se constate c?, desigur, potrivit articolului 183 primul paragraf din Directiva privind TVA?ul, statele membre pot s? reporteze excedentul „în perioada urm?toare”.

49 Cu toate acestea, nu trebuie dedus din aceast? formulare c? reportarea, astfel cum este prev?zut? de reglementarea na?ional? în cauz? în ac?iunea principal?, este ireconciliabil? cu prevederea men?ionat?. În acest sens, trebuie s? se ?in? cont de faptul, subliniat de guvernul bulgar, c? aceast? reglementare a stabilit perioada fiscal? care, conform articolului 252 al doilea ?i al treilea paragraf din Directiva privind TVA?ul, poate varia între o lun? ?i un an. În aceste circumstan?e, reportarea în cele trei perioade fiscale care urmeaz? celei în care a ap?rut excedentul de TVA nu aduce atingere prin ea îns??i principiilor amintite la punctele 29-33 din prezenta hot?râre. Astfel, o asemenea reportare, care presupune ca rambursarea s? se efectueze într?o perioad? de trei luni, se înscrie în limitele libert??ii recunoscute statelor membre de a stabili modalit??ile de restituire a excedentului de TVA.

50 În al treilea rând, trebuie subliniat faptul c?, potrivit reglement?rii na?ionale în cauz? în ac?iunea principal?, rambursarea excedentului men?ionat se efectueaz? de regul? în termen de 45 de zile, termen care, în sine, este conform cu articolul 183 din Directiva privind TVA?ul, precum ?i faptul c? dobânzile de întârziere aferente sumei care urmeaz? a fi rambursate sunt datorate de la expirarea acestui termen. Cu toate acestea, în cazul în care autorit??ile fiscale ini?iaz? un control fiscal, aceste dobânzi nu sunt datorate decât de la data finaliz?rii controlului.

51 În ce prive?te o astfel de reglementare, care condi?ioneaz? obliga?ia administra?iei fiscale bulgare de a pl?ti dobânzi de finalizarea unui control fiscal, trebuie amintit c?, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, calculul dobânzilor datorate de Trezoreria statului care nu ia în considerare ca punct de plecare ziua în care excedentul de TVA trebuia în mod normal s? fie restituit conform Directivei privind TVA?ul este, în principiu, contrar articolului 183 din aceast? directiv? (a se vedea în acest sens Hot?rârea Molenheide ?i al?ii, citat? anterior, punctele 63 ?i 64).

52 În acest sens, trebuie subliniat c? func?ionarea normal? a sistemului comun al TVA?ului presupune perceperea exact? a taxei. Astfel, fiecare stat membru are obliga?ia s? adopte toate m?surile cu caracter legislativ ?i administrativ corespunz?toare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA?ului datorat pe teritoriul s?u, iar în aceast? privin??, statele membre sunt obligate s? verifice declara?iile persoanelor impozabile, conturile acestora ?i celelalte documente pertinente, precum ?i s? calculeze ?i s? colecteze taxele datorate (Hot?rârea din 29 iulie 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, Rep., p. I?7639, punctul 21).

53 Rezult? c? termenul de rambursare a excedentului de TVA poate fi, în principiu, prelungit în vederea efectu?rii unui control fiscal, f?r? ca o astfel de prelungire s? trebuiasc? s? fie considerat? nerezonabil?, în m?sura în care aceast? prelungire nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru îndeplinirea controlului (a se vedea prin analogie Hot?rârea Sosnowska, citat? anterior, punctul 27). Cu toate acestea, dac? persoana impozabil? nu poate dispune temporar de sume echivalente cu excedentul de TVA, aceasta suport? un dezavantaj economic care poate fi compensat prin plata dobânzilor, garantându?se astfel respectarea principiului neutralit??ii fiscale.

54 Or, întrucât reglementarea în discu?ie în ac?iunea principal? combin? reportarea cu rambursarea ca metode de restituire a excedentului de TVA, este necesar s? se analizeze, în al patrulea rând, dac? prorogarea pân? la finalizarea controlului fiscal a datei de la care dobânzile sunt datorate, în condi?iile în care excedentul a f?cut deja obiectul report?rii în cele trei perioade fiscale care urmeaz? celei în care acesta a ap?rut, este compatibil? cu principiile amintite la punctele 29-33 din prezenta hot?râre.

55 În aceast? privin??, este necesar s? se sublinieze, pe de o parte, c? aplicarea reglement?rii în discu?ie în ac?iunea principal? are ca efect nu doar privarea persoanei impozabile de sume echivalente cu excedentul de TVA, pe o perioad? considerabil?, respectiv aproape opt luni, ci ?i excluderea acestei persoane de la dreptul de a beneficia de dobânzile datorate în mod normal în temeiul reglement?rii amintite.

56 Pe de alt? parte, trebuie men?ionat c? reglementarea men?ionat? las? autorit??ilor fiscale libertatea de a ini?ia un control fiscal în orice moment, chiar la o dat? apropiat? de scaden?a ramburs?rii excedentului de TVA, permi?ând astfel prelungirea în mod considerabil a termenului de rambursare ?i prorogarea, în acela?i timp, a datei de la care se datoreaz? dobânzi pentru suma care urmeaz? a fi rambursat?.

57 Prin urmare, persoana impozabil? nu este expus? doar unor dezavantaje pecuniare, ci se afl? ?i în imposibilitate de a prevedea data de la care poate s? dispun? de sumele echivalente cu excedentul de TVA, creându?se astfel o sarcin? suplimentar? pentru persoana impozabil?.

58 În aceste circumstan?e, rezult? c? metodele stabilite prin reglementarea na?ional? în discu?ie în ac?iunea principal? nu permit persoanei impozabile, contrar principiilor men?ionate la punctul 33 din prezenta hot?râre, s? recupereze în condi?ii adecvate întreaga crean?? reprezentând excedentul de TVA, f?r? implicarea vreunui risc financiar pentru aceasta.

59 Cu toate acestea, trebuie s? se r?spund? ?i la întrebarea instan?ei de trimitere cu privire la impactul asupra aprecierii reglement?rii na?ionale în discu?ie în ac?iunea principal? pe care îl are posibilitatea conferit? persoanei impozabile de a reduce termenul de rambursare prin constituirea unei garan?ii în numerar.

60 În aceast? privin??, trebuie amintit c? posibilitatea de a constitui o astfel de garan?ie nu trebuie s? aib? drept consecin?? posibilitatea de a proroga în mod valabil data de la care dobânzile sunt datorate pentru excedentul de TVA pân? la momentul finaliz?rii controlului fiscal. Astfel cum a statuat Curtea la punctul 32 din Hot?rârea Sosnowska, citat? anterior, obliga?ia persoanei impozabile de a constitui o asemenea garan?ie în scopul de a se putea prevala de termenul aplicabil în mod normal, nu are în realitate ca efect decât înlocuirea sarcinii financiare care deriv? din imobilizarea sumelor corespunz?toare excedentului de TVA pe durata controlului fiscal cu sarcina aferent? imobiliz?rii sumei constituite ca garan?ie.

61 Având în vedere cele de mai sus, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c?, în lumina principiului neutralit??ii fiscale, articolul 183 din Directiva privind TVA?ul trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale potrivit c?reia termenul normal de rambursare a excedentului de TVA, la expirarea c?ruia sunt datorate dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuie restituit?, este prelungit în cazul ini?ierii unui control fiscal, aceast? prelungire având drept consecin?? faptul c? dobânzile sunt datorate doar de la data finaliz?rii controlului, cu toate c? excedentul men?ionat a f?cut deja obiectul unei report?ri pe durata celor trei perioade fiscale care urmeaz? perioadei în care acesta a ap?rut. În schimb, faptul c? termenul normal amintit este stabilit la 45 de zile nu încalc? aceast? prevedere.

Cu privire la a treia ?i la a patra întrebare

62 Având în vedere r?spunsul dat la a doua întrebare, a treia ?i a patra întrebare, pe care este necesar s? le analiz?m împreun?, trebuie s? fie în?elese în sensul c? prin acestea instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 183 din Directiva privind TVA?ul trebuie interpretat în sensul c? se opune ca rambursarea excedentului de TVA s? fie efectuat? prin compensare.

63 În aceast? privin??, trebuie subliniat c? prin compensare se ajunge la stingerea total? sau par?ial? a dou? obliga?ii reciproce, permi?ând astfel statului membru s? î?i îndeplineasc? obliga?ia de rambursare.

64 Conform jurispruden?ei amintite la punctul 33 din prezenta hot?râre, statele membre dispun o libertate cert? în ceea ce prive?te condi?iile de rambursare a excedentului de TVA, în m?sura în care rambursarea se efectueaz? într?un termen rezonabil prin plata în numerar sau într?un mod echivalent, precum ?i în m?sura în care nu este implicat niciun risc financiar pentru persoana impozabil?.

65 Având în vedere aceste principii, nu exist? motive care s? se opun? de manier? general? ramburs?rii excedentului de TVA prin compensare, metoda men?ionat? având ca rezultat stingerea imediat? a crean?ei persoanei impozabile f?r? ca aceasta din urm? s? fie expus? unui risc financiar.

66 Aceast? analiz? se aplic? ?i în cazul în care crean?a statului membru în cauz? este contestat? de persoana impozabil?, în m?sura în care, astfel cum subliniaz? Comisia European?, persoana impozabil? nu este privat? de c?ile de atac efective pentru a??i putea sus?ine punctul de vedere cu privire la crean?a bugetar? care a fost utilizat? în scopul compens?rii.

67 Având în vedere cele de mai sus, trebuie s? se r?spund? la a treia ?i la a patra întrebare c? articolul 183 din Directiva privind TVA?ul trebuie interpretat în sensul c? nu se opune ca rambursarea excedentului de TVA s? fie efectuat? prin compensare.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

68 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 ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

1) **Articolul 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/138/CE a Consiliului din 19 decembrie 2006, coroborat cu principiul protec?iei încrederii legitime trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale care prevede cu efect retroactiv prelungirea termenului în care trebuie efectuat? rambursarea excedentului de tax? pe valoarea ad?ugat?, în m?sura în care reglementarea men?ionat? priveaz? persoana impozabil? de dreptul pe care îl avea anterior intr?rii în vigoare a acestei reglement?ri de a ob?ine dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuia s? îi fie rambursat?.**

2) **În lumina principiului neutralit??ii fiscale, articolul 183 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/138, trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale potrivit c?reia termenul normal de rambursare a excedentului de tax? pe valoarea ad?ugat?, la expirarea c?ruia sunt datorate dobânzi de întârziere aferente**

sumei care trebuie restituit?, este prelungit în cazul ini?ierii unui control fiscal, aceast? prelungire având drept consecin?? faptul c? dobânzile sunt datorate doar de la data finaliz?rii controlului, cu toate c? excedentul men?ionat a f?cut deja obiectul unei report?ri pe durata celor trei perioade fiscale care urmeaz? perioadei în care acesta a ap?rut. În schimb, faptul c? termenul normal amintit este stabilit la 45 de zile nu încalc? aceast? prevedere.

3) **Articolul 183 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/138, trebuie interpretat în sensul c? nu se opune ca rambursarea excedentului de tax? pe valoarea ad?ugat? s? fie efectuat? prin compensare.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: bulgara.