

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

18 octombrie 2012(*)

„TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 183 – Modalități de rambursare a excedentului de TVA – Reglementare națională care amână rambursarea unei părți din excedentul de TVA până la examinarea declarației fiscale anuale a persoanei impozabile – Principiile neutralității fiscale și proporționalității”

În cauza C-525/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Augsts tiesas Senāts (Letonia) prin decizia din 10 octombrie 2011, primită de Curte la 17 octombrie 2011, în procedura

Mednis SIA

împotriva

Valsts ieņēmumu dienests,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, și domnii E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 iulie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Mednis SIA, de V. Gargažins, avocat, și de N. Krupežis;
- pentru Valsts ieņēmumu dienests, de N. Jezdakova și de M. Kuzenko, în calitate de agenți;
- pentru guvernul leton, de I. Kalniņš și de K. Freimanis, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Sauka și de C. Soulay, 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 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Mednis SIA, societate de drept leton (denumită în continuare „Mednis”), pe de o parte, și Valsts ieņēmumu dienests (Serviciul național de impozite, denumit în continuare „VID”), pe de altă parte, cu privire la o cerere de rambursare a unei sume corespunzătoare unui excedent de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 183 primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede:

„Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea [TVA-ului datorat], statele membre pot fie efectua o rambursare, fie raporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.”

4 Potrivit articolului 252 alineatul (2) din Directiva 2006/112:

„Fiecare stat membru stabilește perioada fiscală la o lună, două luni sau trei luni.

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească un an.”

Dreptul leton

5 Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Likums „Par pievienotās vārtības nodokli”, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr. 49), în versiunea aplicabilă faptelor în discuție în acțiunea principală (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede la articolul 9 alineatul 1 că perioada impozabilă corespunde unei luni calendaristice. Potrivit alineatului 5 al acestui articol, exercițiul fiscal anual este constituit din suma perioadelor impozabile dintr-un an calendaristic.

6 Articolul 11 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede că persoana impozabilă este obligată să depună la VID o declarație fiscală care să conțină calculul impozitului pentru o perioadă impozabilă în termen de 15 zile de la finalul acelei perioade, dacă această lege nu dispune altfel. Articolul 11 alineatul 6 din legea menționată prevede că persoana impozabilă trebuie să depună la VID o declarație corespunzătoare exercițiului fiscal anual înaintea datei de 1 mai a anului următor.

7 Potrivit articolului 12 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, persoana impozabilă trebuie să achite la Trezoreria Publică taxa corespunzătoare perioadei impozabile în termen de 15 zile de la finalul acelei perioade.

8 Articolul 12 alineatul 11 din legea menționată prevede că VID este obligat să ramburseze persoanei impozabile excedentul plătit – și anume diferența dintre taxa calculată și avansul deductibil – în termen de 30 de zile de la primirea cererii motivate și a documentelor justificative.

9 Articolul 12 alineatul 11 din această lege prevede totuși că VID are dreptul de a amâna rambursarea excedentului taxei fie în cazul adoptării unei decizii de inspecție cu privire la taxa care trebuia achitată de persoana impozabilă pentru operațiuni al căror control necesită informații

suplimentare, fie atunci când persoanele care sunt considerate a fi în raporturi cu o persoană impozabilă, în sensul articolului 1 alineatul 18 din Legea privind impozitele și taxele (Likums „Par nodokļiem un nodevām”), datorează TVA la Trezoreria Publică, fie atunci când o persoană nu este în măsură să furnizeze mijlocul de probă scris care să dovedească temeinicia cererii sale de aplicare a cotei de impozitare zero.

10 Articolul 36 alineatul 14 din Legea privind TVA-ul abilităază Consiliul de Miniștri să stabilească limitări ale cuantumului în care este rambursat excedentul de TVA, precum și condițiile în care nu se aplică nicio limitare a acestei rambursări.

11 Consiliul de Miniștri a adoptat Decretul nr. 933 din 14 noiembrie 2006 privind dispozițiile de punere în aplicare a Legii privind taxa pe valoarea adăugată (Ministru kabineta 2006. gada 14. novembra noteikumi Nr. 933 „Likuma «Par pievienotās vērtības nodokli» normu piemērošanas kārtība”, *Latvijas Vēstnesis*, 2006, nr. 191, denumit în continuare „Decretul nr. 933”).

12 Decretul menționat cuprinde un articol 285 care are următorul cuprins:

„În vederea aplicării articolului 12 alineatul 11 din lege, [VID] are dreptul de a nu rambursa [...] partea din excedentul de TVA care depășește 18 % din valoarea totală a operațiunilor impozabile realizate în perioadele fiscale lunare respective (luând în considerare, în aceste perioade fiscale, cuantumurile deja rambursate). Partea rămasă din suma reprezentând excedentul de TVA este rambursată de Trezoreria Publică pe baza declarației fiscale anuale.”

Situația de fapt din acțiunea principală și întrebarea preliminară

13 La 7 și la 14 decembrie 2007, Mednis a adresat VID cereri de rambursare a unei sume totale de 2081,79 LVL, care corespunde unui excedent de TVA pentru luna noiembrie a anului 2007.

14 VID a refuzat rambursarea sumei de 1455,82 LVL. În temeiul articolului 285 din Decretul nr. 933, acesta a adoptat Decizia nr. 19/11599 din 22 aprilie 2008 (denumită în continuare „decizia atacată”), în care a motivat respectivul refuz prin faptul că, în perioada în care a fost generat excedentul de TVA, o parte din acesta depășea 18 % din valoarea totală a operațiunilor impozabile realizate în lunile în cauză.

15 Mednis a sesizat Administrativā rajona tiesa (Curtea Administrativă Districtuală) cu o acțiune în anularea deciziei atacate.

16 Prin hotărârea din 7 iulie 2009, Administrativā rajona tiesa a respins această acțiune, considerând că refuzul VID de a rambursa către Mednis integralitatea excedentului de TVA era conform cu articolul 285 din Decretul nr. 933.

17 Prin hotărârea din 3 iunie 2010, Administrativā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională) a respins apelul declarat de Mednis. Aceasta a împărțit motivarea reînut în primă instanță, adugând că prelungirea termenului în care VID era obligat să ramburseze persoanei impozabile cuantumul excedentului de TVA urmărește un obiectiv legitim care ȳine de interesul Trezoreriei Publice de a limita dreptul persoanei impozabile la rambursarea TVA-ului dacă se constată că taxa plătită la Trezoreria Publică este net inferioară celei pe care aceasta trebuie să o ramburseze.

18 Mednis a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la Augstākās tiesas Senāts.

19 Instanța de trimitere arată că, în temeiul articolului 285 din Decretul nr. 933, astfel cum este aplicat în practică de VID, atunci când rezultă că excedentul de TVA depășește procentul prevăzut

la această dispoziție, partea excedentară nu este rambursată persoanei impozabile până la examinarea de către VID a declarației fiscale anuale a acesteia din urmă. În funcție de împrejurările speței, persoana impozabilă ar fi constrânsă să aștepte mai mult de un an rambursarea excedentului de TVA, pentru simplul motiv că acesta depășește cota normală a TVA-ului.

20 Instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește conformitatea reglementării și a practicii în cauză cu principiile neutralității și proporționalității care rezultă din articolul 183 din Directiva 2006/112, având în vedere că, potrivit acestora, decizia de a amâna rambursarea excedentului de TVA poate fi adoptată fără examinarea împrejurărilor speței și fără luarea în considerare a perioadei de așteptare care s-a scurs până la examinarea declarației fiscale anuale.

21 În aceste condiții, Augustinș tiasas Sențta a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 183 din Directiva 2006/112 [...] autorizează statele membre ca, fără a efectua o analiză specifică, bazându-se numai pe calcule matematice, să refuze rambursarea unei părți din excedentul de TVA care depășește 18 % (cota normală a TVA-ului) din valoarea totală a operațiunilor impozabile realizate în perioadele fiscale lunare corespunzătoare până când administrația fiscală națională primește declarația fiscală anuală a persoanei impozabile referitoare la [TVA].”

Cu privire la întrebarea preliminară

22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 183 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că permite administrației fiscale a unui stat membru să amâne, fără a efectua o analiză specifică și bazându-se numai pe calcule matematice, rambursarea unei părți dintr-un excedent de TVA apărut într-o perioadă impozabilă până la examinarea de către această administrație a declarației fiscale anuale a persoanei impozabile.

23 În această privință, trebuie amintit că libertatea de care dispun statele membre, potrivit însuși modului de redactare a articolului 183 din Directiva 2006/112, în stabilirea modalităților de rambursare a unui excedent de TVA nu înseamnă că aceste modalități sunt scutite de orice control în raport cu dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, Rep., p. I-7289, punctele 39 și 40, precum și jurisprudența citată).

24 Modalitățile menționate nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina TVA-ului. În special, astfel de condiții trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanțelor care rezultă din excedentul de TVA. Acest lucru presupune ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil, prin plată în numerar sau într-un mod echivalent, și ca, în orice caz, modul de rambursare adoptat să nu implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă (a se vedea în special Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctele 33 și 34, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 17, Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, Rep., p. I-3873, punctul 33, și Hotărârea Comisia/Ungaria, citată anterior, punctul 45).

25 Desigur, amânarea rambursării unui excedent de TVA pentru mai multe perioade fiscale ulterioare celei în care a apărut acest excedent nu este în mod necesar incompatibilă cu articolul 183 primul paragraf din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior, Enel Maritsa Iztok 3, punctul 49, și Comisia/Ungaria, punctul 55).

26 Cu toate acestea, în cauza principală, în condițiile în care perioada fiscală este stabilită, potrivit articolului 9 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, în principiu, la o lună calendaristică, aplicarea articolului 285 din Decretul nr. 933 poate conduce, astfel cum au subliniat atât instanța de trimitere, cât și Comisia Europeană, la situația în care persoanele impozabile obțin rambursarea integrală a unui excedent de TVA numai după un an, chiar mai mult, de la finalul perioadei fiscale în raport cu care a apărut acest excedent.

27 Termenul menționat, în care persoanele impozabile trebuie să suporte, până la concurența părții care depune, procentul prevăzut la respectivul articol 285, sarcina financiară a TVA-ului, nu poate fi considerat rezonabil (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior, Sosnowska, punctele 20 și 27, și Enel Maritsa Iztok 3, punctul 55). Prin urmare, acest termen aduce atingere principiului neutralității fiscale, amintit la punctul 24 din prezenta hotărâre.

28 VID și guvernul leton arată că articolul 285 din Decretul nr. 933 urmărește să elimine riscul de fraudă sau de evaziune fiscală și că, în practică, se aplică numai în prezența unor elemente de natură să dovedească existența unui astfel de risc. Acesta ar exista în special atunci când tipul de activități economice exercitate de o persoană impozabilă nu generează în mod obișnuit excedente de TVA sau atunci când cuantumul TVA-ului plătit de aceasta din urmă la Trezoreria Publică este semnificativ inferior cuantumului TVA-ului rambursabil.

29 VID și guvernul leton susțin că aplicarea acestui articol 285 în cauza principală a fost justificată tocmai prin faptul că VID identificase un risc de fraudă în materie de TVA, întrucât din examinarea cererii de rambursare depuse de Mednīs a constatat că la originea importantului excedent de TVA plătit de această societate se afla în mare parte aplicarea unei cote zero de TVA.

30 În pëdină, VID și guvernul menționat au afirmat de asemenea că numai într-un număr limitat de cazuri, în temeiul unor indicii privind fraudă sau evaziunea fiscală, VID amânase rambursarea excedentului de TVA care depășea procentul prevăzut la respectivul articol 285 până la examinarea declarației fiscale anuale a persoanei impozabile.

31 În această privință, este desigur cert că statele membre au un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru protejarea intereselor lor financiare și că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea Sosnowska, citată anterior, punctul 22 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, punctul 41).

32 Cu toate acestea, statele membre trebuie să recurgă, conform principiului proporționalității, la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient un astfel de obiectiv, aduc cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația Uniunii, precum principiul fundamental al dreptului la deducerea TVA-ului (a se vedea Hotărârea Sosnowska, citată anterior, punctul 23, și Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punctul 69).

33 În prezenta cauză, instanța de trimitere, care este singura competentă atât să interpreteze dreptul național, cât și să constate și să aprecieze situația de fapt din acțiunea principală, în special modul în care acest drept este aplicat de administrația fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 februarie 2012, van Laarhoven, C-594/10, punctul 36, și Hotărârea din 14 iunie

2012, Banco Español de Crédito, C-618/10, punctul 76), arată că VID aplică articolul 285 din Decretul nr. 933 într-un mod general și preventiv, pe baza unei pure constatări matematice a depășirii, prin excedentul de TVA în cauză, a procentului prevăzut la acest articol, fără a efectua o analiză specifică a speței în cadrul căreia persoana impozabilă vizată ar avea posibilitatea de a demonstra inexistența unui risc de fraudă sau de evaziune fiscală.

34 Astfel cum Comisia a subliniat în *Edin*, nu rezultă că aceste indicații date de instanța de trimitere nu pot fi conciliate cu conținutul articolului 285 din Decretul nr. 933, care nu condiționează astfel aplicarea articolului menționat de existența unor indicii privind fraudă sau evaziunea fiscală.

35 În plus, din indicațiile furnizate Curții de instanța de trimitere nu rezultă că decizia atacată, întemeiată pe articolul 285 din Decretul nr. 933, a fost adoptată de VID la finalul unei examinări care ar fi pus în lumină astfel de indicii în cauza principală.

36 Se impune constatarea că o asemenea aplicare preventivă și generalizată a articolului 285 din Decretul nr. 933 contravine principiului proporționalității, enunțat de jurisprudența amintită la punctul 32 din prezenta hotărâre (a se vedea în acest sens Hotărârea *Sosnowska*, citată anterior, punctele 24-26).

37 Această aplicare este cu atât mai puțin justificată de obiectivul legitim de combatere a fraudei sau a evaziunii fiscale cu cât administrația fiscală poate, în temeiul articolului 12 alineatul 111 din Legea privind TVA-ul, să amâne rambursarea unui astfel de excedent, printre altele, în cazul adoptării unei decizii de inspecție cu privire la taxa achitată de persoana impozabilă pentru operațiuni al căror control necesită informații suplimentare sau în cazul imposibilității, pentru persoana în cauză, de a furniza mijlocul de probă scris care să dovedească temeinicia cererii sale de aplicare a cotei de impozitare zero (a se vedea prin analogie Hotărârea *Sosnowska*, citată anterior, punctul 28).

38 Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 183 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu permite administrației fiscale a unui stat membru să amâne, fără a efectua o analiză specifică și bazându-se numai pe calcule matematice, rambursarea unei părți dintr-un excedent de TVA survenit într-o perioadă fiscală de o lună până la examinarea de către această administrație a declarațiilor fiscale anuale a persoanei impozabile.

Cu privire la efectele în timp ale prezentei hotărâri

39 Guvernul leton a solicitat Curții să limiteze în timp efectele prezentei hotărâri în cazul în care ar interpreta articolul 183 din Directiva 2006/112 în sensul că acesta din urmă se opune unei reglementări și unei practici naționale precum cele în discuție în acțiunea principală.

40 În susținerea cererii sale, guvernul menționat aduce ca argumente, pe de o parte, riscul unor repercusiuni grave ale unei astfel de interpretări asupra resurselor bugetare naționale și, pe de altă parte, buna-credință a administrației fiscale letone.

41 În această privință, trebuie amintit că interpretarea unei norme de drept al Uniunii făcută de Curte în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE trebuie să precizeze semnificația și câmpul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la intrarea sa în vigoare. Rezultă că norma astfel interpretată poate și trebuie să fie aplicată de instanțe chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea asupra cererii de interpretare, dacă sunt reunite și condițiile care permit supunerea litigiului privind aplicarea normei respective instanțelor competente (a se vedea în special

Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, punctul 58 și jurisprudența citată).

42 Curtea poate numai în mod excepțional, în aplicarea principiului general al securității juridice, inerent ordinii juridice a Uniunii, să considere necesar să limiteze posibilitatea oricărei persoane interesate de a invoca o dispoziție pe care a interpretat-o în scopul de a contesta raporturi juridice stabilite cu bună-credință. Pentru a putea decide o astfel de limitare, este necesară întrunirea a două criterii esențiale, și anume, buna-credință a celor interesați și riscul unor perturbări grave (a se vedea în special Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, citată anterior, punctul 59).

43 Mai precis, Curtea nu a recurs la această soluție decât în circumstanțe bine determinate, și anume, în cazul în care exista un risc de repercusiuni economice grave, cauzate mai ales de numărul mare de raporturi juridice constituite cu bună-credință pe baza reglementării considerate ca fiind în mod legal în vigoare, și atunci când reiese că particularii și autoritățile naționale au fost determinați să adopte un comportament neconform dreptului Uniunii ca urmare a unei incertitudini obiective și importante privind domeniul de aplicare al normelor de drept al Uniunii, incertitudine la care contribuise eventual și comportamentul altor state membre sau al Comisiei (a se vedea în special Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, citată anterior, punctul 60).

44 De asemenea, potrivit unei jurisprudențe constante, implicațiile financiare care ar rezulta pentru un stat membru dintr-o hotărâre preliminară nu justifică, prin ele însele, limitarea în timp a efectelor hotărârii (a se vedea în special Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, citată anterior, punctul 62).

45 În prezenta cauză, trebuie arătat, pe de o parte, că guvernul leton nu a furnizat nicio informație care ar permite Curții să aprecieze existența, ca urmare a prezentei hotărâri, a unui risc de repercusiuni economice grave pentru Republica Letonia.

46 Pe de altă parte, nu se poate considera că administrația fiscală letonă, în aplicarea articolului 285 din Decretului nr. 933, a fost determinată să adopte cu bună-credință un comportament neconform cu dreptul Uniunii ca urmare a unei pretinse incertitudini obiective și importante în ceea ce privește sfera de aplicare a articolului 183 din Directiva 2006/112. Astfel, dintr-o jurisprudență deja consacrată înaintea decretului menționat reiese că, în conformitate cu principiul neutralității fiscale, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA, modalitățile naționale de rambursare a unui excedent de TVA prevăzute la acest articol trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze, în condiții adecvate și într-un termen rezonabil, integralitatea creanței rezultate dintr-un astfel de excedent, fără a genera niciun risc financiar pentru această persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctele 33 și 34).

47 Prin urmare, nu se impune limitarea în timp a efectelor prezentei hotărâri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

48 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 treia) 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 sensul că nu permite

administra?iei fiscale a unui stat membru s? amâne, f?r? a efectua o analiz? specific? ?i bazându-se numai pe calcule matematice, rambursarea unei p?r?i dintr-un excedent de tax? pe valoarea ad?ugat? survenit într-o perioad? fiscal? de o lun? pân? la examinarea de c?tre aceast? administra?ie a declara?iei fiscale anuale a persoanei impozabile.

Semn?turi

* Limba de procedur?: letona.