

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

YVES BOT

prezentate la 26 mai 2011(1)

Cauza C-274/10

Comisia Europeană

împotriva

Republicii Ungare

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Fiscalitate – Taxă pe valoarea adăugată – Reglementare națională care nu permite rambursarea excedentului de TVA decât în măsura în care depășește valoarea taxei rezultate din operațiuni pentru care nu a fost încă efectuată plata – Principiul neutralității fiscale”

1. Taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), potrivit sistemului comun instituit de dreptul Uniunii, este un impozit pe consum perceput în fiecare stadiu al procesului de producție sau de distribuție și care trebuie suportat în întregime de consumatorul final.
2. Pentru a permite operatorilor economici, care asigură recuperarea TVA-ului de la clienți în momentul în care primesc prețul pentru produsele sau serviciile lor, să nu suporte această sarcină fiscală, sistemul comun al TVA-ului prevede un mecanism de deducere, destinat să asigure „neutralitatea” taxei în privința lor.
3. Astfel, operatorii economici, numiți „persoane impozabile”, sunt autorizați să deducă din taxa recuperată de la clienți și pe care trebuie să o plătească statului membru TVA-ul pe care l-au plătit în amonte la achiziționarea bunurilor și a serviciilor necesare desfășurării activității lor profesionale.
4. Prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor se referă la dispozițiile sistemului comun al TVA-ului aplicabile atunci când drepturile de deducere ale persoanei impozabile depășesc cuantumul taxei pe care are obligația de a o plăti.
5. Potrivit articolului 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului(2), 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.

6. Republica Ungară apreciază că, în temeiul acestei dispoziții, era îndreptățită să limiteze rambursarea la partea din TVA care a fost efectiv achitată de persoana impozabilă. Comisia Europeană, considerând că dispoziția menționată nu conferă această posibilitate statelor membre, a introdus prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor.

7. În prezentele concluzii vom expune motivele pentru care prezenta acțiune este, în opinia noastră, întemeiată.

8. Vom susține că, spre deosebire de cele susținute de Comisie în înscrisurile depuse, limitarea prevăzută de dreptul ungar nu încalcă principiul neutralității pe care se întemeiază sistemul comun al TVA-ului. Vom arăta totuși că, astfel cum a susținut și această instituție, articolul 183 din Directiva 2006/112, interpretat în lumina celorlalte dispoziții ale acesteia referitoare la dreptul de deducere, limitează în mod clar competența statelor membre la alternativa rambursării excedentului sau a reportării sale în perioada următoare, fără a distinge între TVA-ul achitat și cel doar datorat.

9. Prin urmare, un stat membru nu poate, fără a depăși marja de apreciere de care dispune în temeiul Directivei 2006/112, să limiteze rambursarea excedentului la partea de TVA care a fost efectiv achitată de persoana impozabilă.

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

10. Potrivit articolului 2 din Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului(3), principiul sistemului comun al TVA-ului presupune aplicarea, asupra bunurilor și a serviciilor, a unei taxe generale de consum direct proporțională cu prețul bunurilor și al serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa. La fiecare operațiune, TVA-ul, calculat la prețul bunurilor sau al serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii TVA-ului suportat direct de diferite componente ale prețului.

11. Titlul VI din Directiva 2006/112, intitulat „Fapt generator și exigibilitatea TVA-ului”, cuprinde printre altele următoarele dispoziții:

„Articolul 62

În sensul prezentei directive:

(1) «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA-ul să devină exigibil;

(2) TVA-ul devine «exigibil» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

[...]

Articolul 63

Faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

[...]

Articolul 65

În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății la suma încasată.

Articolul 66

Prin derogare de la articolele 63, 64 și 65, statele membre pot prevedea ca TVA-ul să devină exigibil, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din următoarele date:

- (a) cel târziu la data emiterii facturii;
- (b) cel târziu la data încasării plății;
- (c) atunci când nu se emite o factură sau când aceasta este emisă târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator.

[...]"

12. Titlul X din Directiva 2006/112 este consacrat deducerilor. Capitolul 1, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, cuprinde printre altele articolele 167 și 168, redactate după cum urmează:

„Articolul 167

Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

Articolul 168

În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a-l plăti, următoarele sume:

- (a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]"

13. Capitolul 4 din titlul X din Directiva 2006/112 prevede modalitățile de exercitare a dreptului de deducere. Acesta cuprinde printre altele următoarele articole:

„Articolul 178

Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[...]

Articolul 179

Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA-ului datorat pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

[...]

Articolul 183

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

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

14. Capitolul 5 din titlul X din Directiva 2006/112 este intitulat „Ajustarea deducerilor”. Articolele 184 și 185 din acesta prevăd:

„Articolul 184

Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

Articolul 185

(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu, atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

15. Obligațiile persoanelor impozabile în ceea ce privește plata TVA-ului sunt prevăzute în titlul XI din Directiva 2006/112, care cuprinde printre altele următoarele articole:

„Articolul 206

Orice persoană impozabilă obligată la plata TVA-ului are obligația de a plăti valoarea netă a TVA-ului cu ocazia depunerii declarației privind TVA-ul prevăzute la articolul 250. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.

[...]

Articolul 250

(1) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA-ul în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat [...]

[...]

Articolul 252

(1) Declarația privind TVA-ul se depune până la un termen ce este necesar să fie stabilit de statele membre. Termenul respectiv nu se poate fixa la mai mult de două luni de la încheierea fiecărei perioade fiscale.

(2) 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."

B – Reglementarea națională

16. Articolul 55 alineatul 1 din Legea CXXVII din 2007 privind TVA-ul(4) prevede:

„Intervenția faptului prin care se îndeplinește în mod obiectiv operațiunea generatoare a taxei (denumită în continuare «realizarea») dă naștere exigibilității taxei.”

17. Potrivit articolului 56 din Legea ungară privind TVA-ul, „taxa datorată este constatată în momentul realizării, dacă prezenta lege nu prevede altfel”.

18. Articolul 119 alineatul (1) din legea menționată prevede:

„Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care trebuie să se stabilească taxa datorată corespunzând taxei calculate aferente intrărilor (articolul 120).”

19. Articolul 131 din Legea ungară privind TVA-ul prevede:

„1. Persoana impozabilă identificată în scopuri de TVA pe teritoriul național poate deduce din valoarea totală a taxei pe care are obligația de a o plăti pentru o perioadă fiscală cuantumul taxei deductibile aferente intrărilor care a apărut în aceeași perioadă fiscală sau într-o perioadă anterioară ori în perioade anterioare.

2. În cazul în care diferența determinată în conformitate cu alineatul 1 este negativă, persoana impozabilă identificată în scopuri de TVA pe teritoriul național poate

a) să considere această diferență, în perioada fiscală următoare, ca fiind o rubrică ce diminuează valoarea totală a taxei pe care are obligația de a o plăti în conformitate cu alineatul 1 pentru această perioadă fiscală sau

b) s? solicite rambursarea diferen?ei de c?tre autorit??ile fiscale ale statului în condi?iile ?i potrivit modalit??ilor definite la articolul 186.”

20. Articolul 186 din această lege prevede urm?toarele:

„1. Rambursarea cuantumului diferen?ei negative determinate în conformitate cu articolul 131 alineatul 1 – corectat în conformitate cu alineatul 2 – poate fi solicitat? cel mai devreme începând de la data scaden?ei stabilite în Legea XCII din 2003 [privind sistemul de impozitare(5)], dac?

a) persoana impozabil? identificat? în scopuri de TVA pe teritoriul na?ional depune o cerere în acest sens la autorit??ile fiscale în momentul în care introduce declara?ia în conformitate cu articolul 184; [...]

[...]

2. În cazul în care persoana impozabil? identificat? în scopuri de TVA pe teritoriul na?ional care procedeaz? în conformitate cu alineatul 1 litera a) nu pl?te?te în întregime, înainte de scaden?a men?ionat? la alineatul 1, suma, cuprinzând de asemenea o tax?, care corespunde opera?iunii constitutive a temeiului juridic al repercut?rii impozitului sau dac? datoria sa nu se stinge în alt mod înaintea acestei date, trebuie s? se deduc? valoarea total? a taxei deductibile aferente intr?rilor care corespunde acestei opera?iuni din cuantumul, exprimat în valoare absolut?, al diferen?ei negative constatate în conformitate cu articolul 131 alineatul 1, până la concuren?a acestui cuantum.

3. Articolul 131 alineatul 2 litera a) se aplic? sumei care diminueaz?, în temeiul alineatului 2, cuantumul, exprimat în valoare absolut?, al diferen?ei negative constatate în conformitate cu articolul 131 alineatul 1, până la concuren?a acestui cuantum..

[...]”

21. Rezult? din articolul 37 alineatul 1 din Legea XCII din 2003 privind sistemul de impozitare, care are urm?torul cuprins, c? scaden?a men?ionat? corespunde expir?rii termenului de plat? a taxei:

„Taxa trebuie pl?tit? la data indicat? în anexa la lege sau în lege (scaden??) [...]

22. Potrivit anexei II partea I punctul 2 litera a) la această lege:

„Persoana impozabil? care are obliga?ia de a pl?ti [TVA?ul] pl?te?te cuantumul net datorat al [TVA?ului]

- în cazul declara?iilor fiscale lunare, înainte de data de 20 a lunii urm?toare lunii curente;
- în cazul declara?iilor fiscale trimestriale, înainte de data de 20 a lunii urm?toare trimestrului;
- în cazul declara?iilor fiscale anuale, înainte de data de 25 februarie a anului urm?tor anului fiscal

?i poate solicita rambursarea acesteia începând de la aceea?i dat?.”

II – Procedura ?i concluziile p?r?ilor

23. Comisia a adresat Republicii Ungare o scrisoare de punere în întârziere la data de 21 martie 2007, apoi un aviz motivat la data de 8 octombrie 2009, în care expunea acestui stat

membru motivele pentru care aprecia că reglementarea acestuia era contrară articolului 183 din Directiva 2006/112. Comisia solicită de asemenea ca Republica Ungară să se conformeze acestei dispoziții.

24. Întrucât Republica Ungară, care contestă această apreciere, nu s-a conformat, Comisia, prin actul din 20 mai 2010, a introdus prezenta acțiune, în care a solicitat Curții:

- constatarea faptului că Republica Ungară nu a respectat obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 2006/112[...]
- prin obligarea persoanelor impozabile a căror declarație fiscală menționează un „excedent”, în sensul articolului 183 din Directiva [2006/112], pentru o anumită perioadă fiscală să raporteze integral sau parțial acest excedent în perioada fiscală următoare în cazul în care nu au plătit totalitatea sumelor ce revin furnizorilor pentru bunurile cumpărate și
- din cauza faptului că, ținând cont de această obligație, anumite persoane impozabile a căror declarație fiscală menționează sistematic „excedente” sunt constrânse să raporteze de mai multe ori acest excedent în perioada fiscală următoare.
- obligarea Republicii Ungare la plata cheltuielilor de judecată.

25. Republica Ungară solicită respingerea acțiunii Comisiei și obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

III – Argumentele părților

A – Comisia

26. Comisia arată că articolul 186 alineatul 2 din Legea ungară privind TVA-ul exclude rambursarea excedentului în măsura în care TVA-ul aferent intrărilor rezultă din operațiuni pentru care contraprestația datorată, TVA inclus, nu a fost încorporată și fără ca obligația de plată să se fi stins într-un alt mod. Susține că această limitare este contrară dreptului Uniunii.

27. În primul rând, limitarea menționată nu ar respecta principiul neutralității fiscale astfel cum este interpretat și concretizat de Curte. Or, articolul 183 din Directiva 2006/112, în special termenii „în condițiile pe care le stabilesc”, ar trebui interpretat în lumina acestui principiu, care ar constitui un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului și potrivit căruia mecanismul deducerilor ar urmări scutirea în întregime a întreprinzătorului de sarcina fiscală a TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice.

28. Comisia pretinde că, potrivit articolelor 62 și 63 din directiva menționată, TVA-ul aferent ieșirilor devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile, indiferent de plata contraprestației datorate pentru operațiunea vizată. Prin urmare, un furnizor de bunuri sau un prestator de servicii ar fi obligat să plătească autoritățile fiscale TVA-ul chiar dacă nu a fost încorporat de clienții săi înainte de sfârșitul perioadei fiscale. Dat fiind că, într-o astfel de situație, articolul 186 alineatul 2 din Legea ungară privind TVA-ul împiedică clientul să solicite rambursarea TVA-ului corespunzător operațiunii respective, aceasta ar îmbogăți autoritățile fiscale până la plata operațiunii și ar dezechilibra sistemul TVA-ului.

29. Excluderea rambursării excedentului de TVA deductibil ar impune o sarcină fiscală operatorilor vizați. Pe de o parte, întârzierea la plata de către stat a creanței persoanei impozabile care solicită rambursarea ar diminua temporar valoarea bunurilor de care dispune această persoană impozabilă, ceea ce ar reduce posibilitățile sale de profit și lichiditățile sale și ar crește, așadar, riscul său comercial. Pe de altă parte, reducând lichiditățile de care dispune

clientul, nerestituirea excedentului de TVA ar crește simultan riscul ca acest client să nu poată – sau să poată doar cu întârziere – să plătească bunurile sau serviciile care i-au fost furnizate. Astfel, excluderea menționată ar crește și riscul comercial al furnizorului de bunuri sau al prestatorului de servicii și ar avea chiar consecința reducerii probabilității de îndeplinire a condiției pentru obținerea rambursării.

30. Chiar dacă sistemul TVA-ului instituit prin Directiva 2006/112 impune diferite sarcini fiscale persoanelor impozabile, în special obligația de a plăti statului TVA-ul aferent ieșirilor indiferent de plata de către client a contraprestației operațiunii vizate, astfel încât principiul neutralității fiscale ar fi pus în aplicare în acest sistem cu anumite restricții, aceste restricții ar trebui interpretate restrictiv. În Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia(6), Curtea ar fi statuat printre altele că statele membre nu pot stabili modalități de rambursare a excedentului de TVA care să implice suportarea de către persoana impozabilă, în tot sau în parte, a sarcinii fiscale a TVA-ului.

31. În opinia Comisiei, articolul 183 din Directiva 2006/112 prevede numai că statele membre pot defini normele procedurale care reglementează această rambursare pentru ca acestea să se integreze corect în diferitele instrumente normative care reglementează procedura administrativă. În schimb, acest articol nu ar permite restrângerea acestei rambursări prin intermediul unor condiții referitoare la fond. O astfel de restrângere ar fi contrară obiectivului articolului menționat, ar determina divergențe de reglementare nejustificate între statele membre și ar încălca principiul neutralității fiscale. Or, reglementarea națională în cauză nu ar stabili norme privitoare la formă, ci limite materiale ale rambursării TVA-ului.

32. În al doilea rând, Comisia arată că reglementarea națională menționată ar fi de asemenea incompatibilă cu articolul 183 din Directiva 2006/112 întrucât nu cuprinde nicio limitare în timp în privința reportării excedentului în perioada fiscală următoare.

33. Din modul de redactare a acestui articol ar rezulta că un excedent trebuie rambursat cel târziu în a doua perioadă fiscală următoare celei în care a apărut. În schimb, potrivit legislației naționale în cauză, ar fi posibil ca persoana impozabilă să trebuiască să raporteze de mai multe ori excedentul de TVA, în special atunci când este vorba despre o persoană impozabilă care efectuează operațiuni pentru care valoarea TVA-ului deductibil aferent intrărilor depășește în mod regulat valoarea TVA-ului aferent ieșirilor. Acesta ar fi, printre altele, cazul persoanelor impozabile care exercită în esență activități de export, în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (a) și al articolului 169 litera (b) din Directiva 2006/112.

34. Legislația națională în cauză nu ar garanta nici că persoana impozabilă recuperează efectiv excedentul de TVA. Dacă persoana impozabilă și-ar înceta activitățile din motive de insolvabilitate și nu și-ar plăti toate bunurile achiziționate, excedentul de TVA corespunzător bunurilor achiziționate neplătite ar rămâne în final statului.

B – Republica Ungară

35. Republica Ungară apreciază că acea condiție prevăzută de reglementarea sa, potrivit căreia numai taxa plătită efectiv poate face obiectul unei rambursări, nu încalcă nici principiul neutralității fiscale, nici articolul 183 din Directiva 2006/112, care atribuie în mod clar statelor membre competența de a stabili condițiile rambursării.

36. În primul rând, Republica Ungară susține că această condiție nu reprezintă pentru persoana impozabilă o sarcină fiscală contrară principiului neutralității fiscale.

37. Astfel, prin „sarcina fiscală a TVA-ului” ar trebui să se înțeleagă numai o sarcină definitivă, și anume o situație în care persoana impozabilă trebuie să suporte TVA-ul și să aibă dreptul la

deducere. Suportarea provizorie a sarcinii fiscale a TVA-ului ar constitui numai o sarcină fiscală sau de trezorerie care nu ar afecta decât temporar situația financiară a operatorului vizat și care nu ar fi contrară principiului neutralității fiscale.

38. În această privință, Republica Ungară subliniază că sistemul comun al TVA-ului, prevăzând că TVA-ul devine exigibil după realizarea operațiunii indiferent de plata contraprestației, la articolele 62 și 63 din Directiva 2006/112, sau că rambursarea unui excedent de TVA aferent intrărilor deductibile are loc cel mai devreme după încheierea perioadei fiscale vizate, impune persoanelor impozabile suportarea temporară a cuantumului taxei.

39. Prin urmare, condiția în litigiu ar determina numai momentul în care se deschide posibilitatea rambursării, fără a o repune în discuție.

40. În plus, această condiție nu ar implica un risc financiar pentru persoana impozabilă, dat fiind că aceasta nu și-a plătit încă datoria. În realitate, sarcina fiscală ar fi suportată numai de vânzător, dar aceasta ar rezulta din normele Uniunii, în special din articolele 62 și 63 din Directiva 2006/112. Întrucât această sarcină este compatibilă cu principiul neutralității fiscale, pretinsa sarcină fiscală care decurge din reglementarea națională în litigiu pentru client nu poate fi considerată inadmisibilă.

41. Condiția plății, stabilită la articolul 186 alineatul 2 din Legea ungară privind TVA-ul pentru obținerea rambursării unui excedent de TVA, ar tinde să neutralizeze avantajul de care beneficiază clientul, care ar putea, în absența acestei condiții, să își plătească furnizorii datorită taxei rambursate de stat și să ar afle într-o situație mai avantajoasă decât o persoană impozabilă care și-a plătit furnizorii înainte de rambursarea excedentului de TVA. În schimb, în opinia Comisiei, statul ar suporta inițial datoria fiscală care decurge din operațiune și ar acorda un împrumut gratuit persoanelor impozabile, în special atunci când perioada fiscală a prestatorului de servicii este mai lungă decât cea a clientului.

42. Articolul 186 alineatul 2 din Legea ungară privind TVA-ul ar urmări evitarea situației în care o persoană impozabilă ar putea să profite de posibilitatea de a obține rambursarea impozitului aferent unei tranzacții pe care nu a plătit-o sau pe care chiar nu o va plăti poate niciodată pentru a-și ameliora situația financiară. Dacă furnizorul sau prestatorul de servicii nu a plătit TVA-ul pe care este obligat să îl plătească, fie pentru că îl declară în altă perioadă fiscală, fie pentru că, mai general, nu poate plăti la scadență impozitul la plată căruia este obligat, dreptul clientului la rambursare ar fi în realitate un împrumut de la stat aflat în sarcina bugetului acestuia.

43. În al doilea rând, Republica Ungară susține că interpretarea Comisiei cu privire la principiul neutralității fiscale restrânge în mod nejustificat puterea de apreciere conferită statelor membre de articolul 183 din Directiva 2006/112. Potrivit acestui stat membru, a admite că orice normă în materia TVA-ului care afectează în orice mod situația financiară, fluxul numerarului sau deciziile comerciale ale întreprinderilor încalcă principiul neutralității fiscale ar avea ca efect lipsirea de sens a articolului 183 din Directiva 2006/112.

44. Pe de alt? parte, Republica Ungar? sus?ine c? reglementarea sa nu este comparabil? cu cea aflat? ?n discu?ie ?n Hot?r?rea Comisia/Italia, citat? anterior, ?n m?sura ?n care reglementarea ungar? nu pune ?n discu?ie posibilitatea unei persoane impozabile de a recupera valoarea total? a TVA?ului printr?o plat? ?n numerar ?i ?ntr?un termen rezonabil, dac? a fost stabilit un termen rezonabil pentru plata tranzac?iei. ?n plus, prin utilizarea, la punctul 34 din aceast? hot?r?re, a sintagmei „?ntr?un termen rezonabil”, Curtea ar fi recunoscut c? statele membre dispun de o anumit? marj? ?n ceea ce prive?te stabilirea termenului de rambursare. Prin urmare, normele na?ionale de rambursare ar putea ?n mod necesar s? impun? temporar sarcina de finan?are de c?tre persoana impozabil? f?r? ca principiul neutralit??ii fiscale s? fie ?nc?lcat.

45. Referitor la absen?a limit?rii ?n timp a report?rii excedentului de TVA ?n perioada fiscal? urm?toare, Republica Ungar? sus?ine c? nici textul Directivei 2006/112, nici preambulul acesteia nu indic? faptul c? excedentul de TVA nu poate fi reportat dec?t o singur? dat?.

46. ?n plus, realizarea condi?iei impuse de reglementarea na?ional? ?n litigiu pentru ob?inerea ramburs?rii ar depinde de propria decizie a persoanei impozabile vizate. Din moment ce aceasta a pl?tit bunul sau prestarea de servicii, nu s?ar mai pune problema report?rii ?ntr?o perioad? fiscal? ulterioar?.

47. ?n final, Republica Ungar? sus?ine c?, ?n practica comercial?, un report de plat? cuprins ?ntre 90 ?i 120 de zile poate fi considerat normal. ?n aceste condi?ii, reportarea repetat? a ramburs?rii nu ar putea afecta dec?t persoanele impozabile care depun declara?ie lunar?. Astfel, majoritatea persoanelor impozabile care efectueaz? o declara?ie trimestrial? ar fi pl?tit probabil ?n perioada fiscal? urm?toare pre?ul ?i TVA?ul corespunz?tor opera?iunilor aferente intr?rilor, astfel ?nc?t rambursarea nu ar mai fi exclus? ?n temeiul articolului 186 alineatul 2 din Legea ungar? privind TVA?ul.

IV – Aprecierea noastr?

48. Comisia solicit? Cur?ii s? constate c? legisla?ia ungar? ?ncalc? Directiva 2006/112 ?ntruc?t, pe de o parte, rambursarea unui excedent de TVA este condi?ionat? de plata efectiv? a taxei ?i, pe de alt? parte, ?n temeiul acestei condi?ii, rambursarea excedentului corespunz?tor p?r?ii de TVA neachitate ?nc? poate fi reportat? de un num?r nedefinit de ori, nu numai ?n perioada urm?toare.

49. Cu titlu introductiv, trebuie s? se constate c? a doua critic? men?ionat? de Comisie nu constituie dec?t consecin?a aplic?rii condi?iei prev?zute de reglementarea ungar? ?n cauz?, care este invocat? ?n cadrul primei critici. Legalitatea report?rii ramburs?rii p?r?ii de TVA neachitate ?nc? pân? la momentul pl??ii acesteia de c?tre persoana impozabil? ?i, prin urmare, dac? este cazul, dincolo de perioada fiscal? urm?toare depinde astfel de conformitatea cu dreptul Uniunii a condi?iei prev?zute de Republica Ungar?, potrivit c?reia numai TVA?ul achitat poate da na?tere dreptului la rambursare.

50. Prin urmare, problema care trebuie rezolvat? ?n cadrul prezentei ac?iuni se refer? la aspectul dac? un stat membru are dreptul de a limita rambursarea unui excedent de TVA la partea din tax? care a fost deja pl?tit? de c?tre persoana impozabil?.

51. Republica Ungar? sus?ine c? are competen?a de a edicta o astfel de condi?ie, conferit? de articolul 183 din Directiva 2006/112, care prevede c?, ?n cazul unui excedent de TVA, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul ?n perioada urm?toare, ?n condi?iile pe care le stabilesc.

52. A?adar, trebuie s? se determine dac? partea de fraz? „în condi?iile pe care le stabilesc”, cuprins? în articolul 183 din Directiva 2006/112, confer? unui stat membru competen?a de a limita rambursarea excedentului de TVA la partea din tax? care a fost deja pl?tit? de c?tre persoana impozabil?.

53. Comisia sus?ine c? aceast? dispozi?ie nu permite unui stat membru s? edicteze o astfel de condi?ie întrucât ar fi contrar?, pe de o parte, principiului neutralit??ii sistemului comun al TVA?ului pentru persoanele impozabile ?i, pe de alt? parte, sensului ?i domeniului de aplicare al dispozi?iei men?ionate.

54. Consider?m c? argumenta?ia Comisiei întemeiat? pe principiul neutralit??ii fiscale nu este conving?toare. În schimb, suntem de acord cu pozi?ia sa în ceea ce prive?te sensul ?i domeniul de aplicare al articolului 183 din Directiva 2006/112.

A – Principiul neutralit??ii fiscale

55. Spre deosebire de Comisie, nu consider?m c? limitarea ramburs?rii unui excedent de TVA la partea din tax? care a fost pl?tit? de persoana impozabil? este într?adev?r contrar? principiului neutralit??ii TVA?ului, care, astfel cum aminte?te aceast? institu?ie, constituie un principiu fundamental care st? la baza sistemului comun al TVA?ului(7).

56. Acest principiu are un dublu con?inut. El impune în primul rând ca operatorii economici care se afl? într?o situa?ie comparabil?, precum ?i bunurile ?i prest?rile de servicii asem?n?toare, care sunt astfel concurente între ele, s? fie tratate identic în ceea ce prive?te TVA?ul, pentru evitarea oric?rei denatur?ri a concuren?ei. Sub acest aspect, principiul neutralit??ii fiscale constituie, în domeniul TVA?ului, o expresie a principiului general al egalit??ii de tratament(8).

57. Principiul neutralit??ii fiscale implic?, în al doilea rând, ca persoana impozabil? s? beneficieze de exonerarea integral? de TVA?ul aferent bunurilor ?i serviciilor pe care le?a achizi?ionat pentru exercitarea activit??ilor sale taxabile(9). El este pus în aplicare, în sistemul comun al TVA?ului, prin sistemul de deducere, al c?rui domeniu de aplicare a fost interpretat în raport cu acest principiu.

58. Astfel, potrivit jurispruden?ei, principiul neutralit??ii fiscale se opune, pe de o parte, ca sistemul de deducere s? aib? efectul c? valoarea TVA?ului pe care persoana interesat? trebuie s? o pl?teasc? administra?iei dep??e?te valoarea taxei pe care a recuperat?o sau care îi este datorat? de clien?i(10). Pe de alt? parte, el se opune unei m?suri na?ionale care ar stabili în sarcina persoanei impozabile valoarea TVA?ului pe care l?a pl?tit în cadrul activit??ii sale economice f?r? a?i da posibilitatea s? îl deduc?(11). Cu alte cuvinte, principiul neutralit??ii fiscale impune ca normele în materia deducerii s? permit? eliminarea complet? a taxei pe care persoana impozabil? a achitat?o anterior pentru producerea bunurilor sale sau pentru serviciile impozabile. Este vorba despre evitarea situa?iei în care, în final, persoana impozabil? are de suportat un rest de tax?.

59. Cu toate acestea, nu g?sim un precedent în jurispruden?? în care Curtea s? fi statuat c? principiul neutralit??ii fiscale se opune ca persoana impozabil? s? pl?teasc? în avans TVA?ul ?i s? suporte astfel provizoriu sarcina fiscal? pe care o implic? un astfel de avans.

60. Hot?rârea Comisia/Italia, citat? anterior, men?ionat? de Comisie, nu permite, în opinia noastră, s? se deduc? un astfel de principiu. Astfel, în aceast? hot?râre, Curtea s?a confruntat cu o reglementare dintr?un stat membru potrivit c?reia rambursarea excedentului de TVA de care beneficiau un anumit num?r de persoane impozabile pentru anul 1992 trebuia efectuat? prin

acordarea de titluri de stat emise începând cu 1 ianuarie 1994 și care ajungeau la scadență la 5 sau la 10 ani de la emitere.

61. În acest context, Curtea s-a pronunțat în sensul că, deși statele membre dispun de o anumită libertate de apreciere la stabilirea modalităților de rambursare a excedentului de TVA(12), modalitățile pe care le stabilesc nu pot fi de natură să aducă atingere principiului neutralității fiscale impunând persoanei impozabile să suporte, în tot sau în parte, sarcina fiscală a TVA-ului, ci trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze, în condiții adecvate, totalitatea creanței care rezultă din acest excedent de TVA. Curtea a dedus că aceasta implică efectuarea rambursării într-un termen rezonabil, printr-o plată în numerar sau într-o modalitate echivalentă, și că, în orice caz, modul de rambursare adoptat nu trebuie să implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă(13).

62. Așadar, în Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, Curtea pur și simplu a criticat modalitățile de rambursare în cauză pentru motivul că nu constituiau o plată în numerar într-un termen rezonabil(14).

63. Pe de altă parte, atunci când examinăm economia generală a sistemului comun al TVA-ului, arătăm, astfel cum subliniază guvernul ungar, că acest sistem impune persoanei impozabile să plătească în avans respectiva taxă, nu numai cea aferentă bunurilor și serviciilor pe care le achiziționează pentru exercitarea activităților impozabile, ci și, într-o anumită măsură, cea pe care are obligația de a plăti autorităților fiscale.

64. Astfel, după cum am arătat, în temeiul sistemului comun, TVA-ul este perceput în fiecare etapă a circuitului de producție sau de distribuție, așa încât persoana impozabilă trebuie, în principiu, să îl achite furnizorilor, pentru a-l deduce ulterior din TVA-ul pe care îl datorează autorităților fiscale.

65. De asemenea, în temeiul articolelor 63, 206 și 250 din Directiva 2006/112, persoana impozabilă are obligația de a plăti, la depunerea fiecărei declarații privind TVA-ul, nu numai taxa pe care a recuperat-o efectiv de la clienții săi, ci și taxa pe care aceștia continuă să o datoreze pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat deja. Astfel, amintim că, în temeiul articolului 63, TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

66. În măsura în care, în majoritatea cazurilor, datoria persoanelor impozabile către autoritatea fiscală depășește valoarea drepturilor lor de deducere, persoanele impozabile pot fi, așadar, constrânse să suporte sarcina fiscală corespunzătoare părții din TVA care a devenit exigibilă, dar pe care nu au încasat-o încă.

67. În plus, dacă, în temeiul opțiunii prevăzute la articolul 183 din Directiva 2006/112, un stat membru ar decide să raporteze excedentul de TVA în perioada următoare, a cărei durată, în conformitate cu articolul 252 din aceeași directivă, poate fi de până la un an, persoana impozabilă ar trebui să aștepte toată această perioadă rambursarea nu numai a taxei care îi rămâne de plătit, ci și a celei pe care a achitat-o deja.

68. Într-un astfel de caz, persoana impozabilă ar trebui să plătească în avans TVA-ul și să suporte sarcina fiscală pe care o implică această plată și, în funcție de durata perioadei fiscale stabilită de statul membru, sarcina fiscală pentru finanțarea persoanei impozabile ar putea fi mai mare decât cea impusă de reglementarea ungară, care prevede rambursarea fără reportarea taxei deja achitate.

69. În final, Comisia subliniază că, dacă persoana impozabilă și-ar înceta activitățile din motiv

de insolvabilitate f?r? s? fi pl?tit toate bunurile achizi?ionate, excedentul de TVA corespunz?tor bunurilor achizi?ionate nepl?tite ar r?m?ne în final statului.

70. Credem c? nici aceast? consecin?? nu este contrar? principiului neutralit??ii fiscale. Acest principiu nu se opune îmbog??irii statului, ci ca TVA?ul suportat de persoana impozabil? anterior pentru exercitarea activit??ilor sale impozabile s? r?mân? în final în sarcina sa. Or, nu aceasta este situa?ia atât timp cât persoana impozabil? nu a achitat TVA?ul.

71. În caz de insolvabilitate a persoanei impozabile, prejudiciul este suportat cu atât mai mult de furnizorii s?i, care, în temeiul sistemului comun al TVA?ului, sunt obliga?i s? pl?teasc? statului taxa exigibil? chiar dac? nu au încasat?o. Cu toate acestea, faptul c? furnizorul unei persoane impozabile care ?i?a încetat activit??ile din motiv de insolvabilitate datoreaz? autorit??ii fiscale o tax? pe care nu o va putea recupera decurge din aplicarea sistemului comun al TVA?ului, mai precis din articolele 63, 206 ?i 250 din Directiva 2006/112. În plus, aceast? situa?ie este vizat? în mod expres la articolul 185 din Directiva 2006/112, care se refer? la posibilitatea statului membru de a efectua regulariz?ri în cazul opera?iunilor r?mase total sau par?ial neachitate.

72. Având în vedere ansamblul acestor considera?ii, ni se pare dificil s? fim de acord cu argumenta?ia Comisiei potrivit c?reia reglementarea ungar?, întrucât ar obliga persoana impozabil? s? pl?teasc? în avans taxa aferent? intr?rilor datorat?, ar fi contrar? principiului neutralit??ii fiscale.

73. Cu siguran??, dup? cum vom vedea în a doua parte a analizei noastre, dispozi?iile Directivei 2006/112 privind rambursarea unui excedent de TVA nu permiteau Republicii Ungare, în opinia noastră, s? introduc? condi?ia în litigiu.

74. Cu toate acestea, nu modalit??ile concrete de aplicare a dreptului la deducere sunt cele care trebuie s? determine implica?iile exacte ale principiului neutralit??ii fiscale. Dimpotriv?, acest principiu trebuie, în caz de t?cere sau de insuficien?? a textelor din Directiva 2006/112, s? ghideze interpretarea lor.

75. În prezenta cauz?, nu principiul neutralit??ii fiscale este cel care, în opinia noastră, se opune reglement?rii în cauz?, ci tocmai dispozi?iile Directivei 2006/112, ?i în special articolul 183.

B – *Sensul ?i domeniul de aplicare al articolului 183 din Directiva 2006/112*

76. Argumenta?ia Republicii Ungare potrivit c?reia articolul 183 din Directiva 2006/112 i?ar permite introducerea condi?iei în litigiu într? în conflict, în opinia noastră, în primul rând, cu modul de redactare a acestei dispozi?ii. Amintim c? articolul 183 primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede c?, „[a]tunci 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”.

77. La examinarea acestei dispozi?ii constat?m, pe de o parte, c? acest text nu acord? statelor membre decât dou? posibilit??i, ?i anume fie s? efectueze o rambursare, fie s? reporteze excedentul în perioada urm?toare, în condi?iile pe care trebuie s? le stabileasc?.

78. Pe de alt? parte, ar?t?m c? partea de fraz? „în condi?iile pe care le stabilesc” nu prive?te decât condi?iile de rambursare, iar nu determinarea valorii deducerilor. Aceast? analiz? se verific? ?i în limbile în care a fost adoptat articolul 18 alineatul (4) din A ?asea directiv?, al c?rui con?inut este preluat în articolul 183 din Directiva 2006/112(15).

79. Condi?iile pe care trebuie s? le stabileasc? statele membre, având în vedere modul de

redactare a articolului 183 din Directiva 2006/112, nu se referă, prin urmare, decât la modalitățile practice de rambursare a excedentului, iar nu la determinarea cuantumului acestuia. Spre exemplu, poate fi vorba despre termenul acordat administrației fiscale pentru a efectua această rambursare(16), despre măsuri destinate prevenirii riscului de fraudă(17) sau despre impunerea unui termen de prescripție(18).

80. Cu toate acestea, partea de frază „în condițiile pe care le stabilesc” poate fi cu dificultate interpretată în sensul că ar permite statelor membre să adauge o a treia posibilitate alternativei enunțate la articolul 183 primul paragraf din Directiva 2006/112, care ar prevedea numai rambursarea TVA-ului efectiv achitat.

81. Această analiză îmi găsește mai multe elemente de confirmare în Directiva 2006/112.

82. Astfel, articolul 183 al doilea paragraf din directivă prevede că statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă. A *contrario*, se poate deduce din dispoziția menționată că legiuitorul comunitar nu a dorit să confere statelor membre competența de a limita rambursarea la tva-ul achitat.

83. Astfel, după cum am văzut, articolul 183 primul paragraf din Directiva 2006/112 vizează ipoteza în care valoarea deducerilor o depășește pe cea a TVA-ului, fără a prevedea că aceste drepturi de deducere ar trebui diminuate cu TVA-ul exigibil neachitat încă. Or, se indică în mod expres la articolul 168 din această directivă că dreptul la deducere de către persoana impozabilă din taxa aferentă intrărilor se referă nu numai la TVA-ul achitat, ci și la TVA-ul datorat.

84. Găsim un alt element de confirmare în dispozițiile Directivei 2006/112 care se referă în mod special la regularizarea deducerilor. Mai exact, articolul 185 din aceasta vizează tocmai situația în care există operațiuni rămase total sau parțial neachitate.

85. Această referire la operațiuni neachitate de la articolul 185, deși nu se formulează nicio rezervă în privința lor la articolul 183 din Directiva 2006/112, atestă din nou, a *contrario*, că legiuitorul comunitar nu a dorit să permită statelor membre să excludă rambursarea taxei atunci când aceasta nu a fost efectiv achitată.

86. Cu siguranță, această interpretare poate avea drept consecință, astfel cum susține Republica Ungară, obligarea unui stat membru la furnizarea gratuită a unui împrumut unei persoane impozabile, atunci când drepturile de deducere sunt constituite dintr-o taxă pe care nu a plătit-o încă. Această consecință poate părea illogică având în vedere regula potrivit căreia persoanele impozabile au obligația de a plăti autorităților fiscale numai TVA-ul exigibil, care poate constrânge operatorii economici să plătească în avans TVA-ul pe care nu l-au încasat încă.

87. Ea poate avea de asemenea ca efect crearea unei inegalități de situație între operatorii economici în funcție de capacitatea lor de a obține termene de plată de la furnizorii de bunuri sau prestatorii de servicii, care poate depinde de importanța lor economică.

88. Cu toate acestea, nu credem că aceste argumente ale Republicii Ungare justifică reținerea unei alte interpretări a articolului 183 din Directiva 2006/112.

89. Astfel, s-a statuat deja c? statele membre sunt obligate s? aplice sistemul comun al TVA?ului chiar dac? îl consider? perfectibil. Rezult? din cuprinsul punctelor 55 ?i 56 din Hot?rârea din 8 noiembrie 2001, Comisia/?rile de Jos(19), c?, chiar dac? interpretarea propus? de anumite state membre ar permite mai buna respectare a anumitor scopuri urm?rite de A ?asea directiv?, precum neutralitatea taxei, statele membre nu se pot îndepl?ti de la dispozi?iile prev?zute în mod expres de aceasta(20).

90. Acesta este motivul pentru care consider?m c? Comisia sus?ine în mod întemeiat c? articolul 183 din Directiva 2006/112 nu permite unui stat membru s? limiteze rambursarea excedentului de TVA la taxa care a fost efectiv achitat?. Prin urmare, vom propune Cur?ii s? declare întemeiat? prezenta ac?iune în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor.

91. În cazul în care Curtea va fi de acord cu pozi?ia noastr?, Republica Ungar? va trebui s? suporte cheltuielile de judecat? aferente prezentei proceduri, în temeiul articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedur? al Cur?ii.

V – Concluzie

92. În lumina considera?iilor precedente, propunem Cur?ii:

- s? declare întemeiat? prezenta ac?iune în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor în m?sură în care Comisia European? repro?eaz? Republicii Ungare c? nu ?i?a respectat obliga?iile care îi revin în temeiul Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată:
- prin obligarea persoanelor impozabile a c?ror declara?ie fiscal? men?ioneaz? un „excedent”, în sensul articolului 183 din Directiva 2006/112, pentru o anumit? perioad? fiscal? s? reporteze integral sau par?ial acest excedent în perioada fiscal? urm?toare în cazul în care nu au pl?tit totalitatea sumelor ce revin furnizorilor pentru bunurile cump?rate ?i
- din cauza faptului c?, ?inând cont de aceast? obliga?ie, anumite persoane impozabile a c?ror declara?ie fiscal? men?ioneaz? sistematic „excedente” sunt constrânse s? reporteze de mai multe ori acest excedent în perioada fiscal? urm?toare;
- s? oblige Republica Ungar? la plata cheltuielilor de judecat?.

1 – Limba original?: franceza.

2 – Directiva din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7).

3 – Directiva din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301).

4 – Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (denumit? în continuare „Legea ungar? privind TVA?ul”).

5 – Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény.

6 – C?78/00, Rec., p. I?8195.

7 – A se vedea printre altele Hot?rârea din 5 martie 2009, J D Wetherspoon (C?302/07, Rep., p. I?1467, punctele 34 ?i 57), Hot?rârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark

(C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 40 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski (C-438/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 37).

8 – A se vedea Hotărârea NCC Construction Danmark, citată anterior (punctul 44), și Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Țările de Jos (C-41/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 66 și jurisprudența citată).

9 – Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 34 și jurisprudența citată).

10 – Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec., p. I-5339, punctul 28), și Hotărârea J D Wetherspoon, citată anterior (punctul 34 și jurisprudența citată).

11 – Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National (C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 35 și jurisprudența citată).

12 – Dispozițiile aplicabile în ceea ce privește rambursarea unui excedent de TVA erau cele ale articolului 18 alineatul (4) din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „Așasea directivă”), al cărei cuprins a fost preluat în articolul 183 din Directiva 2006/112.

13 – Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior (punctele 33 și 34).

14 – *Ibidem* (punctul 36).

15 – A se vedea versiunile în limbile germană („Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten”), engleză („Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period”), italiană („Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite”) și olandeză („Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling”).

16 – A se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior (punctele 32-34), și Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 17).

17 – În Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281), Curtea s-a pronunțat în sensul că articolul 18 alineatul (4) din Așasea directivă nu se opune unor măsuri care permit autorităților fiscale naționale să rețină, cu titlu de garanție, sume reprezentând TVA care trebuie restituite atunci când există prezumții de fraudă fiscală sau atunci când aceste autorități se prevalează de o creanță reprezentând TVA care nu rezultă din declarațiile persoanei impozabile și pe care aceasta o contestă (punctele 41 și 44).

18 – În Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, Rep., p. I-623), Curtea a statuat că articolul 18 alineatul (4) din Așasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru care prevede un termen de prescripție de trei ani pentru

introducerea unei cereri de rambursare a excedentelor de TVA percepute f?r? a fi datorate de administra?ia fiscal? a acestui stat (punctul 22).

19 – C?338/98, Rec., p. I?8265.

20 – Hot?rârea din 6 octombrie 2005, Comisia/Fran?a (C?243/03, Rec., p. I?8411, punctul 35).