

Versiune anonimată

Traducere

C-844/19 – 1

Cauza C-844/19

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

15 noiembrie 2019

Instanța de trimitere:

Verwaltungsgerichtshof (Austria)

Data deciziei de trimitere:

24 octombrie 2019

Recurenți:

CS

Finanzamt Graz-Stadt

[omissis]

Verwaltungsgerichtshof (Curtea Supremă Administrativă, Austria)

[omissis]

24 octombrie 2019

1) În recursul cu numărul Ro 2017/15/0035 formulat de CS la [...] [omissis] împotriva deciziei Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) din 29 mai 2017 [omissis] cu privire la respingerea unei cereri de acordare a unor dobânzi pentru taxa plătită în cursul procedurii de apel și 2) în recursul cu numărul Ro 2018/15/0026 formulat de Finanzamt Graz-Stadt (Administrația fiscală din orașul Graz) cu sediul la 8010 Graz [omissis] împotriva deciziei Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) din 7 septembrie 2018 [omissis] cu privire la stabilirea dobânzii (parte la procedură: technoRent International GmbH, Gräfelding, Republica Federală Germania [omissis]), Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) [omissis] a adoptat următoarea

Ordonanță:

Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări în vederea unei decizii preliminare:

1. Din dreptul Uniunii rezultă o reglementare direct aplicabilă care să acorde unei persoane impozabile, căreia administrația fiscală, într-o situație precum cea din litigiul principal, nu îi rambursează în timp util TVA-ul datorat, dreptul la dobânzi moratorii, drept pe care aceasta să-l poată invoca în fața administrației fiscale sau în fața instanțelor administrative, deși dreptul național nu prevede o astfel de reglementare cu privire la dobândă?

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare preliminară:

2. Este admisibil ca și în ceea ce privește creanța de TVA a persoanei impozabile generată de reducerea ulterioară a contraprestației, în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [OR 2], aplicarea dobânzii să înceapă abia după expirarea unui termen rezonabil de care administrația fiscală dispune pentru a verifica corectitudinea dreptului invocat de persoana impozabilă?
3. Împrejurarea că dreptul național al unui stat membru nu prevede o reglementare privind aplicarea dobânzilor ca urmare a întârzierii la plată a creanțelor de TVA are drept consecință faptul că instanțele naționale trebuie să aplice, la stabilirea dobânzii, efectul juridic prevăzut la articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare?

Motivare:

- 1 A. Situația de fapt și procedura anterioară
- 2 1. Recursul nr. Ro 2017/15/0035
- 3 În declarația sa preliminară privind TVA-ul, recurentul, stabilit în Austria, a declarat la 13 septembrie 2007, pentru august 2007, un excedent de taxă plătită în amonte în cuantum de 60 689,28 euro.
- 4 Inițial, Finanzamt (Administrația fiscală) nu a înregistrat acest excedent în contul fiscal al recurentului, ci a efectuat un control cu privire la impozitul pe cifra de afaceri. În cadrul acestuia, a apărut o divergență în privința cuantumului deducerii TVA aferente efectuării unei construcții suplimentare în cadrul întreprinderii hoteliere a recurentului. În consecință, prin decizia din 18 octombrie 2007,

Finanzamt a stabilit un quantum cu 46 000 de euro mai mic al TVA-ului dedus în amonte, respectiv un quantum de 14 689,28 euro.

- 5 Recurentul a formulat apel împotriva acestei decizii. **[OR 3]**
- 6 Prin decizia Unabhängiger Finanzsenat (Tribunalul Fiscal Independent, Austria) din 15 mai 2013, apelul a fost admis, iar TVA-ul a fost stabilit astfel cum a solicitat recurentul. Quantumul taxei achitate în amonte a fost creditat în contul fiscal al recurentului la 22 mai 2013.
- 7 Prin cererea introdusă la 30 mai 2013, recurentul a solicitat dobânzi pentru taxa plătită în cursul procedurii de apel, în conformitate cu articolul 205a din Codul fiscal federal (Bundesabgabenordnung, denumit în continuare „BAO”) pentru perioada începând cu 1 ianuarie 2012, întrucât la 1 ianuarie 2012 ar fi intrat în vigoare regimul prevăzut la articolul 205a din BAO, care ar întemeia, în conformitate cu dreptul Uniunii, de asemenea, dreptul la dobânzi moratorii pentru creanțele de TVA plătite în amonte.
- 8 Prin decizia din 10 iunie 2013, Finanzamt a respins această cerere.
- 9 Prin hotărârea atacată în fața Verwaltungsgerichtshof, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) nu a admis apelul introdus împotriva deciziei de respingere.
- 10 În motivare, Bundesfinanzgericht a considerat, în esență, că, din dispoziția de la articolul 205a din BAO, rezultă că trebuia asigurată plata unor dobânzi în cazul în care o datorie fiscală (inițial contestată) plătită de persoana impozabilă către Finanzamt este redusă ca urmare formulării unei căi de atac, dar nu în situația din speță, privind recunoașterea unei creanțe fiscale în cadrul procedurii privind calea de atac.
- 11 Prin recursul introdus la Verwaltungsgerichtshof, recurentul contestă decizia Bundesfinanzgericht.
- 12 Verwaltungsgerichtshof a organizat o ședință cu privire la recurs. În cadrul ședinței, recurentul a susținut că dreptul Uniunii îi conferă un drept la dobânzi moratorii pentru creanța TVA plătită în amonte. Administrația fiscală a contestat că din dreptul Uniunii ar decurge un drept la dobânzi moratorii direct aplicabil în mod direct. Jurisprudența actuală a Curții de Justiție ar fi privit întotdeauna situații în care ordinea juridică națională cunoștea deja un sistem de dobânzi moratorii. **[OR 4]**
- 13 2. Recursul nr. Ro 2018/15/0026
- 14 Partea interesată, o societate cu răspundere limitată stabilită în Germania, a vândut mașini în Austria în cursul anilor 2003 și 2004 și a supus aceste tranzacții în Austria la plata TVA-ului. În anul 2005, aceasta a invocat, în declarația sa preliminară privind TVA-ul, cu privire la luna mai a anului 2005, o creanță TVA

în cuantum de 367 081,58 euro, pe motiv că ar fi intervenit ulterior o reducere a contraprestației (articolul 16 din UStG 1994 [Umsatzsteuergesetz, Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1994, denumită în continuare „”]).

- 15 În cadrul unui control fiscal al autorității, care a început în iulie 2006 și s-a încheiat în iunie 2008, cuantumul TVA a fost examinat și creditat în contul fiscal al părții interesate la 10 martie 2008, în cursul procedurii de control. Având în vedere datoria în cuantum de 18 000 de euro, preexistentă în contul fiscal, a rezultat un sold al părții interesate în cuantum de aproximativ 345 000 de euro.
- 16 Cu toate acestea, la finalul controlului, Finanzamt a considerat că nu trebuia să fie efectuată o ajustare a contraprestației și că nu exista o creanță TVA a părții interesate. Prin decizia din 13 octombrie 2008, Finanzamt a stabilit, așadar, un TVA datorat pentru anul 2005 în cuantum de 2 734,36 euro, rezultând o sumă de recuperat în cuantum de 367 081,58 euro. Această sumă a fost achitată de partea interesată, pe de o parte, din fondurile deținute în contul său fiscal și, pe de altă parte, prin efectuarea unei plăți către Finanzamt.
- 17 Prin decizia cu privire la apel din 8 aprilie 2013, Unabhängige Finanzsenat a admis apelul introdus de partea interesată împotriva deciziei de impozitare din 13 octombrie 2008. Suma de 367 081,58 euro a fost creditată părții interesate la 10 mai 2013.
- 18 Prin scrisoarea din 21 octombrie 2013, partea interesată a solicitat, făcând referire la hotărâri ale Curții de Justiție (printre altele, la Hotărârea din 19 iulie 2012, *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10), plata unei dobânzi aferente sumei în cuantum de 367 081,58 euro, pentru perioada iulie 2005-mai 2013. [OR 5]
- 19 Prin decizia din 4 februarie 2014, Finanzamt a decis, cu privire la această solicitare, că există un drept la dobândă (în cuantum de 10 021, 32 euro) numai în ceea ce privește perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2012 și 8 aprilie 2013. Creanța în cuantum de 367 081,58 euro, stabilită prin decizia de stabilire a TVA-ului din 13 octombrie 2008, ar fi fost plătită de partea interesată către Finanzamt. Potrivit articolului 205a din BAO, pentru taxa plătită către Finanzamt în cursul procedurii contencioase, sunt datorate dobânzi; articolul 205a din BAO ar fi intrat în vigoare la 1 ianuarie 2012.
- 20 Prin hotărârea din 29 mai 2017, Bundesfinanzgericht a admis în parte o acțiune îndreptată împotriva deciziei din 4 februarie 2014, acordând de asemenea părții interesate dobânzi moratorii pentru perioada cuprinsă între 2 septembrie 2005 și 9 martie 2008, ceea ce a determinat creșterea cuantumului total al dobânzilor moratorii la 51 170,02 euro.
- 21 În perioada cuprinsă între 2 septembrie 2005 și 9 martie 2008, Bundesfinanzgericht nu s-a bazat pe articolul 205a din BAO, întrucât nu exista niciun impozit plătit de partea interesată către Finanzamt în legătură cu această perioadă. În motivarea dreptului la dobânzi moratorii în legătură cu această perioadă, Bundesfinanzgericht invocă dreptul Uniunii și, mai exact, Hotărârea

Curții din 19 iulie 2012, *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10. Bundesfinanzgericht arată că partea interesată nu a putut dispune de suma în cuantum de 367.081,58 euro de la data solicitării în instanță până la creditarea acesteia la data de 10 martie 2008. Potrivit jurisprudenței Curții de Justiție, aceasta ar avea dreptul la plata unei dobânzi pentru această perioadă, dobânda începând să curgă din a 46 -a zi de la data depunerii declarației preliminare privind TVA-ul, așadar, la 2 septembrie 2005 (Hotărârea Curții din 12 mai 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, punctul 61). Dreptului la plata unei dobânzi nu i s-ar opune nici faptul că autoritatea fiscală a efectuat o examinare a creditului fiscal aferent TVA-ului.

- 22 Începând cu 10 martie 2008, partea interesată ar fi putut dispune de suma de 367 081,58 euro. Decizia anuală privind impozitul pe cifra de afaceri din 13 octombrie 2008 nu ar modifica cu nimic acest lucru, întrucât partea interesată a formulat o cale de atac împotriva acestei decizii, astfel încât, la cerere, [OR 6] în temeiul dreptului intern (articolul 212a din BAO), plata creanței în cuantum de 367 081,58 care rezultă din această decizie ar fi suspendată până la pronunțarea deciziei privind calea de atac, existând posibilitatea de a dispune de această sumă.
- 23 Recursul Finanzamt îndreptat împotriva hotărârii Bundesfinanzgericht din 29 mai 2017 se opune exclusiv acordării de dobânzi moratorii pentru perioada cuprinsă între 2 septembrie 2005 și 9 martie 2008.
- 24 Verwaltungsgerichtshof a organizat o ședință de audiere a pledoariilor cu privire la recurs. În ședință, administrația fiscală a contestat că din dreptul Uniunii ar rezulta un drept la dobânzi moratorii aplicabil în mod direct. A susținut că, contrar ordinii juridice din cauza principală din Hotărârea *Littlewoods Retail Ltd*, citată anterior, în care Curtea a evaluat în temeiul legislației Uniunii dobânzile moratorii aferente creanțelor TVA, ordinea juridică națională din Austria nu conține niciun temei legal pentru acordarea de dobânzi moratorii pentru creanțele fiscale în discuție în speță. De asemenea, din articolul 27 din Directiva 2008/9/CE (JO 2008, L 44, p. 23), ar trebui să se deducă că, sub aspectul dreptului Uniunii, nu este criticabilă situația în care un stat membru nu cunoaște plata unor dobânzi aferente creditelor fiscale.
- 25 B. Dispozițiile de drept național relevante:
- 26 Mai întâi, este necesar să se precizeze că dreptul fiscal austriac nu conține o reglementare generală privind plata unor dobânzi pentru datorii fiscale sau credite fiscale. Articolul 205 din BAO prevede (pentru o perioadă maximă de 48 luni începând cu luna octombrie a anului următor anului fiscal) „dobânzi de recuperare” (în favoarea creditorului taxei) și „dobânzi aferente creditului de cont fiscal” (în favoarea persoanei impozabile), care pot rezulta pe baza diferenței dintre acionurile stabilite și cuantumul taxelor stabilite prin decizia anuală de impozitare, numai în domeniul impozitului pe venit și al impozitului pe profit. În cazul în care impunerea unei taxe conduce la o impunere a unei creanțe de recuperare, iar persoana impozabilă contestă această creanță de recuperare prin formularea unei căi de atac, dar în cursul [OR 7] perioadei de judecare a căii de

atac, o achită deja către Finanzamt iar, în final, creanța fiscală de recuperare este redusă ca urmare a soluționării căii de atac, articolul 205a din BAO stabilește dobânzi pentru taxa plătită în cursul procedurii contencioase pentru perioada cuprinsă între achitarea taxei și pronunțarea soluției care reduce cuantumul taxei.

- 27 Legea austriacă privind impozitul pe cifra de afaceri prevede printre altele, la articolul 21 alineatul (1) din UStG 1994, că excedentul de TVA declarat în amonte în perioada de depunere a declarațiilor preliminare (luna calendaristică) trebuie - în general - să fie creditat în cel mai scurt termen în contul fiscal al persoanei impozabile; creditul are efect retroactiv de la data depunerii declarației preliminare, cel mai devreme în ziua următoare expirării perioadei de depunere a declarațiilor preliminare și amortizează în mod direct obligațiile fiscale evidențiate în contul fiscal sau este disponibil pentru a fi plătit către persoanele impozabile. Nu este prevăzută plata în contul fiscal a unor dobânzi pentru cuantumul care rezultă eventual dintr-o notă de credit.
- 28 Codul fiscal federal [BAO] prevede, la articolul 217, penalități de întârziere în cazul în care o taxă nu este achitată cel târziu în ziua scadenței. Prima penalitate de întârziere este de 2 % din cuantumul taxei care nu a fost plătită în termen, a doua și a treia penalitate de întârziere (în cuantum de 1 % fiecare) vor fi plătite după trei, respectiv după șase luni.
- 29 În ceea ce privește întreprinzătorii care nu sunt stabiliți pe teritoriul național și care nu derulează operațiuni pe teritoriul național, Regulamentul Ministrului de Finanțe BGBl. nr. 279/1995 (astfel cum a fost modificat prin BGBl. II nr. 158/2014), care transpune Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoanele impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, prevede rambursarea taxei plătite în amonte în cadrul unei proceduri distincte. În ceea ce privește întreprinzătorii stabiliți pe restul teritoriului comunitar, acest regulament prevede, la articolul 3, o compensație pentru întârziere: dacă, la expirarea a patru luni și zece zile de la primirea cererii de rambursare de către autoritatea fiscală, Finanzamt nu a efectuat plata [OR 8] sumei de rambursat, este necesar să se stabilească în favoarea persoanei impozabile o compensație pentru întârziere în cuantum de 2% din valoarea taxei nerambursate în termen. În cazul în care autoritatea fiscală solicită informații suplimentare, dreptul la compensația pentru întârziere există, în cazul unei prime puneri în întârziere, cel mai devreme la expirarea a zece zile lucrătoare după expirarea unui termen de șase luni de la primirea cererii de rambursare, iar, în cazul unei a doua puneri în întârziere, cel mai devreme la expirarea a zece zile lucrătoare după expirarea unui termen de opt luni de la primirea cererii de rambursare. A doua și a treia compensație de întârziere (în cuantum de 1 % din valoarea taxei nerambursate) se stabilesc în măsura în care cuantumul taxei nu este rambursat cel târziu după trei, respectiv după șase luni.
- 30 C. Explicații cu privire la întrebările preliminare:

- 31 1. Dreptul la dobânzi moratorii direct aplicabil în temeiul dreptului Uniunii
- 32 Recursul pendinte cu numărul Ro 2017/15/0035 privește rambursarea cu întârziere a unui excedent de taxă plătită în amonte.
- 33 În Hotărârea din 12 mai 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, Hotărârea din 24 octombrie 2013, *Rafinaria Steaua Română*, C-431/12, Hotărârea din 6 iulie 2017, *Giencore Agriculture*, C-254/16 și Hotărârea din 28 februarie 2018, *Nidera BV*, C-387/16, Curtea de Justiție a statuat, ceea ce privește cazurile de plată a unei taxe excedentare în amonte, că sunt datorate dobânzi moratorii persoanei impozabile atunci când acesteia nu îi este plătit într-un termen rezonabil un excedent de TVA. Litigiile principale din hotărârile Curții de Justiție menționate au în comun faptul că ordinea juridică națională respectivă conținea o reglementare conform căreia statul era obligat să plătească dobânzi moratorii în cazul rambursării cu întârziere în mod nelegal a impozitelor. Or, în dreptul național austriac, nu există o astfel de normă. Nu există dispoziții legale prin care să se acorde dobânzi moratorii persoanei impozabile pentru rambursarea cu întârziere a creanțelor privind impozitul pe cifra de afaceri. Dispozițiile articolelor 205 și 205a din BAO, menționate în unele părți ale doctrinei, nu sunt **[OR 9]** aplicabile unei astfel de situații. Atât modul de redactare, cât și scopul și economia acestor dispoziții exclud o aplicare în privința creanțelor privind impozitul pe cifra de afaceri plătite cu întârziere (a se vedea în acest sens hotărârea VwGH [Curtea Administrativă] din 31 martie 2017, Ra 2016/13/0034).
- 34 Ținând seama de faptul că dreptul național nu conferă dreptul la dobânzi, se pune, așadar, problema dacă dreptul Uniunii, în special articolul 183 din Directiva TVA (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7), conține o reglementare direct aplicabilă pe care persoanele impozabile o pot invoca în fața Finanzamt și în fața instanțelor, pentru a le fi acordate dobânzi de întârziere ca urmare a plății tardive a taxei în amonte plătite în mod excedentar.
- 35 În acest context, este necesar să se ia în considerare că articolul 27 din Directiva 2008/9/CE conține reglementări (a se vedea punctul 3 de mai jos) pentru cazul în care dreptul național al unui stat membru nu prevede plata unor astfel de dobânzi. Prin urmare, articolul 27 din Directiva 2008/9/CE nu pornește de la ipoteza că persoana impozabilă trebuie să beneficieze în mod obligatoriu, în temeiul dreptului Uniunii, de un drept la dobânzi moratorii. Dacă dreptul Uniunii nu ar prevedea, chiar în absența acestei dispoziții, un drept la plata unor dobânzi, atunci articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9/CE ar fi privat de domeniul său de aplicare [a se vedea de asemenea, în ceea ce privește articolul 26 alineatul (2) din această directivă, Hotărârea Curții din 2 mai 2019, *Sea Chefs Cruise*, C-133/18, punctul 45].
- 36 Recursul pendinte cu numărul Ro 2018/15/0026 nu privește un excedent de TVA achitat în amonte și nu poate fi apreciat în temeiul articolului 183 din Directiva TVA. Această procedură are ca obiect o creanță de TVA a persoanei impozabile față de Finanzamt [Administrația fiscală], rezultată dintr-o reducere ulterioară a

contraprestației. Conform dispoziției de la articolul 16 alineatele (1) și (3) din UStG 1994, care transpune articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, întreprinzătorul care a declarat în trecut cifra de afaceri este obligat să reducă cuantumul taxei aferente datorate, atunci când prețul de achiziție convenit este redus sau nu poate fi recuperat. Conform articolului 16 alineatul (1) din UStG 1994, corecția trebuie efectuată pentru perioada de impozitare în cursul căreia a intervenit modificarea bazei de impozitare; în cazul din speță, așadar, în acea perioadă de impozitare, în cursul căreia creanța de preț a devenit nerecuperabilă (luna mai a anului 2005). [OR 10]

- 37 Chestiunea dobânzilor moratorii în cazul creanțelor de TVA ale unui întreprinzător generate ca urmare a unei taxe în amonte excedentare, ci altor împrejurări a fost abordată de Curte numai în Hotărârea din 19 iulie 2012, *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10, fiind de asemenea semnificativ pentru litigiul principal din această hotărâre faptul că dreptul național prevedea deja un sistem de dobânzi moratorii pentru anumite credite fiscale. Această hotărâre privește o creanță de TVA generată ca urmare a unor contrapartide care, în trecut, au fost în mod eronat supraevaluate (prețuri de achiziție ale unor mărfuri). În această Hotărâre, Curtea a dedus dreptul la dobânzi moratorii din jurisprudența sa cu privire la rambursarea impozitelor „percepute cu încălcarea dreptului Uniunii” (a se vedea Hotărârea *Littlewoods Retail Ltd*, punctul 24).
- 38 În recursul Ro 2018/15/0026, problema care se pune este dacă o diminuare a bazei de impozitare intervenită ulterior, în speță sub forma unei nerecuperări ulterioare a creanțelor de preț, poate fi apreciată drept situație privind un impozit „perceput cu încălcarea dreptului Uniunii”. Presupunând că jurisprudența Curții de Justiție privind impozitele „percepute cu încălcarea dreptului Uniunii” este aplicabilă unei astfel de situații, se pune în continuare întrebarea dacă din dreptul Uniunii rezultă o reglementare aplicabilă în mod direct care conferă un drept la dobânzi moratorii unei persoane impozabile căreia administrația fiscală, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, nu i-a rambursat în timp util creditul fiscal privind TVA-ul, astfel încât aceasta să poată invoca acest drept la administrația fiscală sau în fața instanțelor administrative, chiar dacă dreptul național nu prevede dobânzi moratorii pentru credite fiscale comparabile.
- 39 2. Data de început a curgerii dobânzii
- 40 În ipoteza în care persoana impozabilă ar avea, în temeiul dreptului Uniunii, un drept direct aplicabil la dobânzi moratorii în cazul întârzierii plății de către Finanzamt, se ridică întrebarea privind momentul de la care trebuie să fie calculate dobânzile. În Hotărârile *Enel Maritsa Iztok 3*, *Rafinăria Steaua Română*, *Giencore Agriculture* și *Nidera BV*, referitoare la dobânzile moratorii în cazul creditării tardive a excedentelor taxei plătite în amonte, și, implicit, la interpretarea articolului 183 din [OR 11] Directiva TVA, Curtea a statuat că aplicarea dobânzii începe abia după expirarea unui termen rezonabil de care administrația fiscală dispune pentru a verifica corectitudinea dreptului de deducere.

- 41 În ceea ce privește dobânzile moratorii din creanțele de TVA ale persoanei impozabile care nu se datorează unor excedente de taxă achitată în amonte, există numai Hotărârea Curții *Littlewoods Retail Ltd.*. Această Hotărâre nu cuprinde precizări cu privire la data de început a curgerii dobânzii. Hotărârea face referire - astfel cum a fost deja menționat - la jurisprudența Curții referitoare la taxele „percepute cu încălcarea dreptului Uniunii” care nu pare să conțină nicio declarație în sensul că aplicarea dobânzilor nu ar trebui să înceapă decât după expirarea unui termen rezonabil. Potrivit Verwaltungsgerichtshof, ar fi totuși oportun ca afirmațiile referitoare la data de început a curgerii dobânzii, formulate de Curte în temeiul articolului 183 din Directiva TVA în ceea ce privește excedentele TVA-ului achitat în amonte, să fie transpuse de asemenea în ceea ce privește cazurile în care creanța TVA a persoanei impozabile față de administrația fiscală nu este datorată excedentelor TVA-ului achitat în amonte. Chiar și în aceste cazuri, administrația fiscală trebuie să dispună de un termen rezonabil pentru examinarea legalității creanței invocate de persoana impozabilă, astfel încât să poată asigura o punere în aplicare corectă a Directivei TVA.
- 42 Nici în ceea ce privește data de început a curgerii dobânzii nu pare să fi fost lămurite suficient raporturile cu Directiva 2008/9/CE (a se vedea punctul 3 de mai sus).
- 43 3. Raporturile cu Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008
- 44 În cazul în care Curtea va concluziona că din dreptul Uniunii rezultă un drept la dobânzi moratorii direct aplicabil, instanța de trimitere va trebui să prevadă o modalitate de punere în aplicare a acestui drept. Aceasta din urmă se poate baza în acest sens pe diferite instituții juridice din dreptul național, raporturile cu Directiva 2008/9/CE fiind neclare.
- 45 Articolul 27 din Directiva 2008/9/CE conține dispoziții referitoare la dobânzile moratorii aplicabile în cazul rambursării cu întârziere a taxelor achitate în amonte. Astfel, articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf [OR 12] prevede: „În cazul în care legea națională nu prevede plata unei dobânzi pentru rambursările către persoanele impozabile stabilite în acel stat membru”, ar trebui, în esență, să se aplice normele prevăzute de statul membru pentru plățile de TVA efectuate cu întârziere de către persoana impozabilă.
- 46 Or, din articolul 27 din Directiva 2008/9/CE reiese că legiuitorul Uniunii pornește de la premisa că există posibilitatea ca dreptul național al statului membru să nu prevadă un regim al dobânzilor moratorii. Procedând astfel, legiuitorul Uniunii consideră că o asemenea situație juridică nu este *a priori* contrară dreptului Uniunii, dar prevede ca, într-o astfel de situație, trebuie aplicat prin analogie regimul statului membru cu privire la neîndeplinirea obligațiilor. În orice caz, legiuitorul Uniunii prezumă că, în lipsa regimului prevăzut la articolul 27 din Directiva 2008/9/CE, persoana impozabilă stabilită într-un alt stat membru nu ar avea niciun drept la dobânzi moratorii atunci când dreptul național nu acordă un astfel de drept.

- 47 Dreptul național austriac nu conține un sistem de dobânzi pentru efectuarea cu întârziere a plăților aferente creditelor fiscale privind TVA-ul. Prin urmare, se pune întrebarea dacă acest lucru are drept consecință faptul că instanțele naționale ar trebui să aplice efectul juridic prevăzut la articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9/CE, chiar dacă litigiile principale nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive. În ceea ce privește Austria, aplicarea articolului 27 alineatul (2) al doilea paragraf ar însemna că plata dobânzilor ar trebui să se efectueze în mod forțat, pe baza unei prime penalități de întârziere în cuantum de 2 %, precum și a unei a doua și a treia penalități de întârziere în cuantum de 1 %, dar fără alte dobânzi suplimentare.
- 48 Directiva 2008/9/CE prevede de asemenea, la articolele 19, 21 și 22, perioade care se acordă administrației fiscale în vederea examinării legalității taxelor a căror deducere este solicitată. Conform articolului 27 din directiva menționată, perioada de aplicare a dobânzilor începe să curgă numai începând cu data expirării acestor perioade. Prin urmare, pentru instanța de trimitere se pune problema dacă termenele prevăzute de această directivă se aplică și în situații precum cele în discuție în litigiul principal, cu alte cuvinte în situații care nu sunt prevăzute în mod direct de directiva menționată. **[OR 13]**
- 49 În ansamblu, interpretarea dreptului Uniunii în ceea ce privește chestiunile sus-menționate nu pare atât de clară încât să nu mai rămână loc de îndoieli în sensul jurisprudenței CILFIT (Hotărârea Curții din 6 octombrie 1982, 283/81).
- 50 Așadar, întrebările menționate sunt adresate Curții, prin cererea de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE.

[omissis]