

Cauza C-602/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

12 noiembrie 2020

Instanța de trimitere:

Varhoven administrativen sad (Bulgaria)

Data deciziei de trimitere:

30 septembrie 2020

Recurentă:

„AKZ-Burgas” EOOD („AKZ – Burgas” EOOD)

Intimat:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” (directorul Direcției „Contestații și practică în materie de fiscalitate și asigurări sociale”)

Obiectul procedurii principale

Recurs împotriva unei decizii a autorităților competente în materie de venituri bugetare prin care se recunoaște, în temeiul legislației naționale relevante, un drept la dobânzi legale pentru datoriile plătite necuvenit cu titlu de contribuții de asigurări sociale, și anume nu începând de la data efectuării plății necuvenite, ci de la data la care aceste datorii publice plătite necuvenit ar fi trebuit restituite. Posibil caracter disproporționat al legislației naționale care impune o interpretare a dreptului Uniunii în raport cu o posibilă încălcare a principiului cooperării loiale și a principiilor echivalenței și efectivității care decurg din acesta.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

1) Dreptul Uniunii se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care limitează dobânzile legale acordate cu ocazia restituirii contribuțiilor de asigurări sociale percepute cu încălcarea dreptului Uniunii la dobânzile care curg din ziua următoare datei formulării cererii de restituire a sumei principale?

2) Dreptul Uniunii, în special principiile echivalenței și efectivității, se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care limitează dobânzile legale acordate cu ocazia restituirii contribuțiilor obligatorii de asigurări sociale percepute cu încălcarea dreptului Uniunii la dobânzile care curg din ziua următoare datei formulării cererii de restituire a acestor sume plătite sau percepute necuvenit până la restituirea acestora?

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

Tratatul privind Uniunea Europeană – articolul 4 alineatul (3); articolul 19 alineatul (1) a doua teză

Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, articolul 291 alineatul (1); articolul 267 alineatul (1) litera (b)

Jurisprudența Curții de Justiție citată

Hotărârea Curții din 14 iulie 1977, Concetta Sagulo, Gennaro Brenca și Addelmadjid Bakhouch (8/77, ECLI:EU:C:1977:131); Hotărârea Curții din 9 noiembrie 1983, Amministrazione delle Finanze dello Stato (199/82, ECLI:EU:C:1983:318); Hotărârea Curții 17 iulie 1997, GT-Link A/S (C-242/95, ECLI:EU:C:1997:376); Hotărârea Curții din 2 decembrie 1997, Fantask A/S și alții (C-188/95, ECLI:EU:C:1997:580); Hotărârea Curții din 8 martie 2001, Metallgesellschaft Ltd și alții, Hoechst AG și Hoechst (UK) Ltd (C-397/98 și C-410/98; ECLI:EU:C:2001:134); Hotărârea Curții din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525); Hotărârea Curții din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774); Hotărârea Curții din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161); Hotărârea Curții din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167); Hotărârea Curții din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer plc (C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211); Hotărârea Curții din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, ECLI:EU:C:2010:32); Hotărârea Curții din 6 septembrie 2011, Lady & Kid și alții (C-398/09, ECLI:EU:C:2011:540); Hotărârea Curții din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții (C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478); Hotărârea Curții din 27 septembrie 2012, Zuckerfabrik Jülich și alții (C-113/10, C-147/10 și C-234/10, ECLI:EU:C:2012:591); Hotărârea Curții din 18 aprilie 2013, Mariana Irimie (C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250)

Dispozițiile naționale invocate

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și al securității sociale, DOPK, denumit în continuare „DOPK”) – articolele 128-132; articolul 162 alineatul (2) punctele 1 și 9; articolul 163 alineatul (1)

Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa (Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice, ZDDFL, Legea privind impozitul pe venit) – articolul 42

Prezentare succintă a situației de fapt, a argumentelor părților și a procedurii

Situația de fapt din cauză nu a fost contestată de părți și poate fi sintetizată după cum urmează:

- 1 În urma unui control, autoritățile fiscale competente din cadrul Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Burgas (Direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Statului-Burgas, denumită în continuare „Direcția teritorială Burgas a NAP”) a emis la 30 ianuarie 2017 o decizie de rectificare împotriva „AKZ – Burgas” EOOD, prin care a stabilit, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2014 și 31 august 2014, datoriile publice sub forma unei taxe și a unor contribuții de asigurări sociale datorate în temeiul articolului 42 din ZDDFL, majorate cu dobânzile legale datorate. În urma unei proceduri de opoziție, decizia de rectificare a fost confirmată parțial de autoritatea fiscală competentă de rang superior. Potrivit dreptului bulgar, deciziile de rectificare sunt supuse executării provizorii, astfel încât „AKZ – Burgas” EOOD a plătit datoriile astfel stabilite înainte de efectuarea unui control jurisdicțional al legalității deciziei de rectificare.
- 2 Prin hotărârea din 10 mai 2018, Burgaski administrativen sad (Tribunalul Administrativ din Burgas, Bulgaria) a anulat decizia de rectificare menționată. În urma unui recurs, Varhoven administrativen sad (VAS – Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria) a confirmat hotărârea pronunțată în primă instanță.
- 3 La 13 februarie 2019, „AKZ – Burgas” EOOD a depus la Direcția teritorială Burgas a NAP o cerere de compensare sau de restituire în temeiul articolului 129 din DOPK. Societatea respectivă a făcut obiectul unui control fiscal *a posteriori*, finalizat cu adoptarea unei decizii de compensare sau de restituire (denumită în continuare „APV”) din 5 martie 2019. În cuprinsul acesteia se arată că, în temeiul articolului 129 alineatul (6) din DOPK, nu se datorează dobânzi pentru sumele principale plătite cu titlu de contribuții de asigurări sociale de către societate în conformitate cu decizia de rectificare anulată și că dobânzile de întârziere pe care le-a plătit pentru aceste datorii sunt stabilite de la data plății lor până la data adoptării APV, în cuantum total de 12 863,09 leva (BGN).
- 4 În urma respingerii reclamației administrative, „AKZ – Burgas” EOOD a formulat o acțiune în contencios administrativ. Prin hotărârea din 11 octombrie 2019,

Administrativen sad Burgas (Tribunalul Administrativ din Burgas) a respins acțiunea îndreptată împotriva APV din 5 martie 2019 în măsura în care s-a refuzat acestei societăți beneficiul dobânzilor legale aferente sumei percepute fără temeii cu titlu de contribuții de asigurări sociale pentru perioada cuprinsă între plata sumei necuvenite și data la care această sumă ar fi trebuit restituită. În motivarea deciziei instanței de prim grad de jurisdicție se arată că, potrivit articolului 129 alineatul (6) din DOPK, sumele plătite necuvenit, cu excepția datoriiilor cu titlu de contribuții de asigurări sociale, majorate cu dobânzile legale, se restituie pentru perioada scursă de la data la care au fost plătite în temeiul unei decizii a unei autorități fiscale competente și că, în celelalte cazuri, sumele majorate cu dobânzile legale sunt rambursate de la data la care ar fi trebuit să fie restituite contribuabilului. Având în vedere această reglementare națională, instanța a statuat că nu se datorează dobânzi pentru sumele plătite necuvenit cu titlu de contribuții de asigurări sociale, întrucât legiuitorul le-ar fi exclus în mod expres dintre cele pentru care ar trebui plătite astfel de dobânzi.

- 5 „AKZ-Burgas” EOOD a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la VAS care este instanța de trimitere din prezenta cauză. Potrivit recurenței, instanța de prim grad de jurisdicție a respins în mod nelegal acțiunea sa împotriva APV în măsura în care ar fi refuzat acestei societăți să beneficieze de dobânzile legale aferente unei sume percepute fără temeii cu titlu de contribuții de asigurări sociale pentru perioada cuprinsă între plata sumei necuvenite și data la care această sumă ar fi trebuit restituită.

Motivare succintă a trimiterii preliminare

- 6 În primul rând, instanța de trimitere efectuează o scurtă analiză a reglementării bulgare relevante.
- 7 Aceasta arată că plățile impozitelor și contribuțiile obligatorii de asigurări sociale ar constitui creanțe publice care ar fi prevăzute în mod obligatoriu prin lege și a căror plată nu ar depinde de voința cetățenilor. Plata impozitelor și contribuțiile obligatorii de asigurări de sănătate și de asigurări sociale de stat au însă o natură juridică diferită. Cele două categorii de creanțe publice au un caracter și o finalitate diferite, au un temei juridic diferit și produc efecte juridice diferite. Contribuțiile de asigurări sociale nu au caracter de impozit. Drept contraprestație, asiguratul beneficiază de dreptul la prestații corespunzătoare, în timp ce impozitul este o creanță publică, datorată fără contraprestație.
- 8 În dispozițiile DOPK, legiuitorul bulgar a prevăzut o procedură comună pentru stabilirea impozitelor și a contribuțiilor obligatorii de asigurări sociale (capitolul 14 din DOPK), precum și o procedură comună pentru restituire sau compensare (articolele 128-132 din DOPK) pentru cazurile în care contribuabilului i se recunoaște, printr-o hotărâre definitivă sau printr-o decizie administrativă rămasă definitivă, dreptul la restituirea sumelor plătite (sau percepute) fără temeii sau

necuveit cu titlu de taxe ori de contribuții obligatorii de asigurări sociale, percepute sau impuse de autoritățile fiscale competente.

- 9 Cu toate acestea, potrivit articolului 129 alineatul (6) prima teză din DOPK, contribuțiile obligatorii de asigurări sociale plătite sau percepute necuveit nu fac parte dintre creanțele care sunt rambursate, majorate cu dobânzile legale, pentru întreaga perioada scursă între plata necuveită și data restituirii lor, efectuate în temeiul unei decizii a unei autorități fiscale competente. Potrivit acestei dispoziții, dobânzile aferente datoriilor plătite necuveit cu titlu de contribuții de asigurări sociale nu se acordă decât de la data pronunțării unei decizii, cu respectarea cerințelor legale, conform căreia acestea trebuie restituite contribuabilului.
- 10 În al doilea rând, instanța de trimitere examinează jurisprudența relevantă a Curții arătând în special următoarele:
- 11 Instanța de trimitere invocă Hotărârile Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04), Littlewoods Retail și alții (C-591/10) și Zuckerfabrik Jülich și alții (C-113/10, C-147/10 și C-234/10), în care Curtea a statuat că statele membre sunt obligate să restituie cu dobândă impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii. Problema plății dobânzilor aferente sumelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii este lăsată statelor membre în conformitate cu autonomia procedurală.
- 12 VAS arată că, în jurisprudența sa, Curtea a statuat că, în pofida inexistenței unor dispoziții de drept al Uniunii referitoare la restituirea impozitelor naționale care sunt incompatibile cu dreptul Uniunii, dreptul de a obține rambursarea unor astfel de impozite reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte. Statul membru este obligat să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, acest drept fiind un drept subiectiv conferit de ordinea juridică a Uniunii [Hotărârea Littlewoods Retail și alții (C-591/10, punctul 24)].
- 13 În lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru să desemneze instanțele competente, în conformitate cu principiul autonomiei procedurale, și să prevadă modalitățile procedurale de sesizare a instanței destinate să asigure protejarea drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, cu condiția ca, pe de o parte, modalitățile menționate să nu fie mai puțin favorabile decât cele care guvernează proceduri judiciare similare întemeiate pe dreptul intern (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) [Hotărârea Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98), punctul 85, precum și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04), punctul 203]. Principiul autonomiei procedurale a statelor membre lasă ordinii juridice interne a fiecărui stat membru sarcina de a defini mijloacele procedurale destinate să asigure protejarea drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii; totuși,

acest lucru nu poate avea ca efect restrângerea sau afectarea substanței acestor drepturi.

- 14 În temeiul principiului echivalenței, normele privind restituirea sumelor percepute cu încălcarea dreptului național se aplică și cererilor similare de restituire a sumelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (Hotărârea C-591/10). Tocmai respectarea principiului echivalenței militează în favoarea aplicării ipotezei celei mai apropiate pentru stabilirea datei de la care sunt datorate dobânzi pentru sumele percepute fără temei cu titlu de contribuții obligatorii de asigurări sociale, reglementarea națională nefiind conformă cu acest principiu.
- 15 În temeiul principiului echivalenței, cea mai apropiată ipoteză pentru stabilirea datei de la care sunt datorate dobânzi pentru sumele percepute fără temei cu titlu de contribuții obligatorii de asigurări sociale ar trebui să fie identică cu data de la care sunt datorate dobânzi pentru celelalte sume plătite sau percepute necuvenit în temeiul unei decizii a unei autorități fiscale competente. În consecință, instanța de trimitere consideră că dispoziția prevăzută la articolul 129 alineatul (6) prima teză din DOPK este disproporționată.
- 16 VAS reiterează că, în absența unei reglementări în materie la nivelul Uniunii, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribuția de a prevedea rata și modul de calcul al dobânzilor datorate, cu respectarea principiilor echivalenței și al efectivității, astfel încât acestea să nu fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor cereri similare întemeiate pe dispoziții de drept intern și nici concepute astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (Hotărârea Littlewoods Retail și alții, C-591/10, punctele 27 și 28). Curtea a constatat că, deși revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru sarcina să prevadă condițiile în care trebuie să fie plătite astfel de dobânzi, menționând modul de calcul al acestor dobânzi, normele naționale nu pot priva persoana impozabilă de o despăgubire adecvată pentru pierderea suferită prin plata fără temei a impozitului.
- 17 VAS precizează că dobânzile au fost considerate de Curte drept o compensare a lipsei disponibilității sumelor plătite cu încălcarea dreptului Uniunii (Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, punctul 112 și următoarele și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, punctul 202 și următoarele). Potrivit instanței de trimitere, dreptul la dobânzi legale, cu titlu de despăgubire pentru pierderile suferite ca urmare a taxei plătite necuvenit, cu încălcarea dreptului Uniunii, există concomitent cu dreptul la restituirea taxei plătite necuvenit și constituie un drept subiectiv conferit de ordinea juridică a Uniunii. Acest drept subiectiv include obligația de a plăti dobânzile legale începând de la data plății acestei taxe. Potrivit VAS, este evident că de la această dată, iar nu de la o dată ulterioară, persoana impozabilă suferă pierderi pentru motivul că nu dispune de suma de bani în discuție.
- 18 Astfel, nu este restituită numai taxa percepută fără temei, ci sunt restituite și sumele plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu taxa

respectivă. Aceasta cuprinde și pierderile reprezentate de indisponibilizarea sumelor de bani ca urmare a exigibilității premature a impozitului [Hotărârea Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98), punctele 87-89), Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, punctul 205), Hotărârea Littlewoods Retail și alții (C-591/10, punctul 25), precum și Hotărârea Zuckerfabrik Jülich și alții (C-113/10, C-147/10 și C-234/10, punctul 65)].

- 19 În concluzie, având în vedere principiile dezvoltate de jurisprudența Curții, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal, care limitează dobânzile datorate la suma calculată începând cu data la care datoriile plătite necuvenit cu titlu de contribuții de asigurări sociale [conform articolului 129 alineatele (1)-(4) din DOPK] ar trebui să fie restituite, îndeplinește cerințele impuse de Curte. Problema care se ridică este dacă cuantumul dobânzilor trebuie să depindă de perioada în care suma plătită necuvenit nu era disponibilă și dacă această durată include și perioada cuprinsă între data plății necuvenite a sumei în cauză și data restituirii sale.
- 20 În consecință, instanța de trimitere consideră că pentru soluționarea corectă a litigiului este necesară interpretarea dispozițiilor dreptului Uniunii, și anume a articolului 4 alineatul (3) din Tratatul privind Uniunea Europeană (principiul cooperării loiale și principiile echivalenței și efectivității care decurg din acesta), a articolului 19 alineatul (1) a doua teză TUE și a articolului 291 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.