

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62018CJ0013

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

23 aprilie 2020 ( \*1 )

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Dreptul de deducere a taxei achitate în amonte – Rambursarea excedentului de TVA – Rambursare tardivă – Calculul dobânzilor – Modalități de acordare a unei dobânzi datorate ca urmare a indisponibilității unui excedent de TVA deductibil reținut cu încălcarea dreptului Uniunii și a unei dobânzi datorate ca urmare a faptului că administrația întârzie să plătească o sumă datorată – Principiile efectivității și echivalenței”

În cauzele conexe C-13/18 și C-126/18,

având ca obiect două cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged, Ungaria) (C-13/18) și de Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szekszárd, Ungaria) (C-126/18), prin deciziile din 2 ianuarie 2018 și din 3 ianuarie 2018, primite de Curte la 8 ianuarie 2018 și, respectiv, la 16 februarie 2018, în procedurile

Sole Mizo Zrt. (C-13/18),

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18)

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjev, președinte de cameră, și domnii P. G. Xuereb și T. von Danwitz (raportor), judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: doamna R. Fereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 iunie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

–

pentru Sole Mizo Zrt., de L. Maklári, ügyvéd;

–

pentru Dalmandi Mezőgazdasági Zrt., de L. Maklári, ügyvéd;

–

pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de G. Koós, în calitate de agenți;

–

pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de A. Sipos, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 septembrie 2019,

pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea dreptului Uniunii în materia dreptului la rambursarea taxelor percepute într-un stat membru cu încalcarea dreptului Uniunii.

2

Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între SoleMizo Zrt. (C-13/18) și Dalmandi Mezgazdasági Zrt. (C-126/18), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Oficiului Național Fiscal și Vamal, Ungaria), pe de altă parte, în legătură cu condițiile de fond și de procedură în care se realizează rambursarea, în favoarea persoanei impozabile, a excedentului taxei pe valoarea adăugată (TVA) care nu a putut fi recuperat într-un termen rezonabil din cauza unei condiții stabilite de legislația unui stat membru care a fost declarat ulterior contrar dreptului Uniunii de către Curte.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Articolul 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), prevede:

„Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA datorate, statele membre pot 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.”

Dreptul maghiar

Legea privind TVA-ul

4

Articolul 186 alineatul (2) din az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) [Magyar Közlöny 2007/155 (XI.16.), denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”] condiționa rambursarea excedentului de TVA deductibil de

plata integrală a contraprestației datorate, inclusiv a TVA-ului, pentru operațiunea din care rezultă TVA-ul deductibil (denumită în continuare condiția „de plată a contraprestației”). În lipsa plății, excedentul trebuia să fie reportat în perioada fiscală următoare.

5

În Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530), Curtea a statuat în esență că articolul 186 alineatul (2) din Legea privind TVA-ul era contrar articolului 183 din Directiva TVA.

6

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (Legea nr. CXXIII din 2011 de modificare, în scopul armonizării dreptului, a Legii CXXVII din 2007 privind TVA-ul și de reglementare a procedurii speciale de recuperare a TVA-ului, denumită în continuare „Legea de modificare”) a abrogat, cu efect de la 27 septembrie 2011, articolul 186 alineatele (2)-(4) din Legea privind TVA-ul. Aceasta permite în prezent rambursarea excedentului de TVA deductibil fără obligația de a acționa efectuarea plății contraprestației pentru operațiunea din care rezultă TVA-ul deductibil.

Codul de procedură fiscală

7

Articolul 37 din az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea XCII din 2003 privind Codul de procedură fiscală, denumită în continuare „Codul de procedură fiscală”) prevede la alineatele (4) și (6):

„(4) Data scadentă pentru plata unei subvenții bugetare datorate persoanei impozabile este reglementată de anexele la prezenta lege sau de o lege specifică. Subvenția bugetară sau TVA-ul a cărui rambursare se solicită trebuie să fie plătite în termen de 30 de zile de la primirea cererii (declarației), dar nu înainte de data scadenței, acest termen fiind prelungit cu 45 de zile atunci când valoarea TVA-ului recuperabil depășește 500000 de forinți [maghiari (HUF)]. [...]

[...]

(6) În cazul în care administrația fiscală efectuează o plată cu întârziere, aceasta plătește dobânzi pentru fiecare zi de întârziere la o rată echivalentă cu cea a unei penalități de întârziere a plății. [...]

8

Potrivit articolului 124/C din acest cod:

„(1) În cazul în care Alkotmánybíróság [Curtea Constituțională, Ungaria], Kúria [Curtea Supremă, Ungaria] sau Curtea de Justiție a Uniunii Europene consideră, cu efect retroactiv, că o normă de drept care prevede o obligație fiscală este contrară Constituției sau unui act obligatoriu al Uniunii Europene sau, în cazul unui regulament local, oricărei alte norme de drept, precum și că această decizie juridică dă naștere unui drept de rambursare al persoanei impozabile în temeiul dispozițiilor prezentului articol, autoritatea fiscală inițială efectuează rambursarea la cererea persoanei impozabile – în conformitate cu procedurile menționate în hotărârea respectivă.

(2) Persoana impozabilă poate să prezinte cererea în scris autorității fiscale, în termen de 180

de zile de la publicarea sau notificarea deciziei pronun?ate de Alkotmánybíróság [Curtea Constitu?ional?], de Kúria [Curtea Suprem?] sau de Curtea de Justi?ie a Uniunii Europene; la expirarea termenului, nu este permis? nicio cerere de repunere în termen. Autoritatea fiscal? respinge cererea în cazul prescrierii, la data public?rii sau notific?rii deciziei, a dreptului aferent stabilirii taxei.

[...]

(6) În cazul în care dreptul la rambursare al persoanei impozabile este întemeiat, autoritatea fiscal? pl?te?te – la momentul ramburs?rii – dobânzi aferente taxei care trebuie rambursat? la o rat? egal? cu rata de referin?? a b?ncii centrale ?i calculat? de la data pl??ii taxei ?i pân? la data la care decizia de acordare a ramburs?rii a devenit definitiv?. Rambursarea este scadent? la data la care decizia de acordare a acesteia a devenit definitiv? ?i trebuie s? fie efectuat? în termen de 30 de zile de la data la care aceasta a devenit scadent?. Dispozi?iile privind plata subven?iilor bugetare se aplic? mutatis mutandis ramburs?rii reglementate de prezentul alineat, cu excep?ia articolului 37 alineatul (6).”

9

Articolul 124/D, alineatele (1)-(3) din codul men?ionat are urm?torul cuprins:

„(1) Cu excep?ia cazului în care prezentul articol nu prevede altfel, dispozi?iile articolului 124/C se aplic? cererilor de rambursare întemeiate pe dreptul de deducere a TVA?ului.

(2) Persoana impozabil? î?i poate exercita dreptul men?ionat la alineatul (1) de mai sus printr?o declara?ie de regularizare – depus? în termen de 180 de zile de la publicarea sau notificarea deciziei pronun?ate de Alkotmánybíróság [Curtea Constitu?ional?] sau de Curtea de Justi?ie a Uniunii Europene – a declara?iei sau a declara?iilor corespunz?toare anului fiscal sau anilor fiscali în care a luat na?tere dreptul de deducere în cauz?. La expirarea termenului nu se accept? nicio cerere de repunere în termen.

(3) În cazul în care declara?ia, astfel cum a fost rectificat? în declara?ia de regularizare, dovede?te c? persoana impozabil? are dreptul la o rambursare, fie ca urmare a reducerii taxei pe care aceasta trebuie s? o pl?teasc?, fie ca urmare a major?rii sumei recuperabile [...], autoritatea fiscal? aplic? la valoarea care urmeaz? a fi rambursat? o rat? a dobânzii echivalent? cu rata de referin?? a b?ncii centrale, calculat? pentru perioada cuprins? între data pl??ii stabilit? în declara?ia sau în declara?iile vizate de declara?ia de regularizare sau data scadent? – ori data pl??ii taxei în cazul în care aceasta este ulterioar? – ?i data la care este depus? declara?ia de regularizare. Rambursarea – c?reia i se aplic? dispozi?iile referitoare la plata subven?iilor bugetare – trebuie efectuat? în termen de 30 de zile de la data depunerii declara?iei de regularizare.”

10

Articolul 164 alineatul (1) din Codul de procedur? fiscal? prevede:

„Dreptul la stabilirea taxei expir? în termen de cinci ani de la ultima zi a anului calendaristic în care ar fi trebuit s? fie efectuat? declara?ia sau notificarea referitoare la aceast? tax? sau, în lipsa unei astfel de declara?ii sau notific?ri, în cursul anului în care ar fi trebuit s? fie pl?tit? taxa. Cu excep?ia cazului în care se prevede altfel, dreptul de a solicita o subven?ie bugetar? ?i dreptul la rambursarea sumelor percepute în exces se prescrie în termen de cinci ani de la ultima zi a anului calendaristic în care a luat na?tere dreptul de a solicita subven?ia sau rambursarea.”

Articolul 165 alineatul (2) din acest cod prevede:

„Rata penalității de întârziere pentru fiecare zi calendaristică este egală cu 1/365 din dublul ratei de referință a băncii centrale în vigoare la data aplicării acesteia. Penalitatea de întârziere nu poate conduce ea însăși la aplicarea unei penalități de întârziere. Autoritatea centrală fiscală și vamală nu dispune efectuarea plății penalităților de întârziere în valoare mai mică de 2000 [HUF].”

Litigiile principale și întrebările preliminare

Cauza C-13/18

În Ordonanța din 17 iulie 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nepublicată, EU:C:2014:2127, punctul 39), Curtea a statuat că dreptul Uniunii, în special articolul 183 din Directiva TVA, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări și unei practici a unui stat membru care exclude plata dobânzilor aferente valorii excedentului de TVA deductibil care nu era recuperabil într-un termen rezonabil din cauza unei dispoziții naționale considerate contrare dreptului Uniunii. Cu toate acestea, Curtea a amintit de asemenea că, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, stabilirea modalităților de plată a unor astfel de dobânzi revine, sub rezerva respectării principiilor echivalenței și efectivității, statelor membre.

În urma acestei ordonanțe, administrația fiscală maghiară a adoptat o practică administrativă cu privire la aplicarea legalității Kúria (Curtea Supremă) și a pronunțat în decizia nr. Kfv.I.35.472/2016/5 din 24 noiembrie 2016. În temeiul acestei decizii, instanța menționată a adoptat o decizie (nr. EBH2017.K18), intitulată „Examinare (referitor la rată și la termenul de prescripție) a aspectului privind dobânzile asupra TVA-ului cumulate în mod obligatoriu ca urmare a condiției de plată” (denumită în continuare „decizia de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017”), care precizează modalitățile de calcul al dobânzilor aferente valorii TVA-ului care nu a putut fi recuperat ca urmare a condiției „de plată a contraprestației”. Potrivit acestei decizii de principiu, trebuie să se distingă două perioade:

—

pentru perioada cuprinsă între ziua următoare ultimei zile a termenului limită de depunere a declarației de TVA și data expirării termenului limită de depunere a următoarei declarații, articolele 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală, care reglementează situația în care Alkotmánybíróság (Curtea Constituțională) sau Kúria (Curtea Supremă) constată că o normă încalcă o normă națională superioară, sunt aplicabile prin analogie.

—

pentru perioada cuprinsă între data la care a devenit exigibilă dobânda datorată de autoritatea fiscală și data la care aceasta a plătit efectiv dobânda, trebuie să fie aplicat articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală.

La 30 decembrie 2016, invocând Ordonanța din 17 iulie 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész

Gyártó (C-654/13, nepublicat?, EU:C:2014:2127), Sole?Mizo a prezentat administra?iei fiscale o cerere de plat? a unor dobânzi aferente excedentelor de TVA deductibil care nu fuseser? rambursate într?un termen rezonabil ca urmare a aplic?rii condi?iei „de plat? a contrapresta?iei”. Aceast? cerere se referea la dobânzi aferente unor perioade de declarare diferite cuprinse între lunile decembrie 2005 ?i iunie 2011. S?au solicitat de asemenea dobânzi de întârziere ca urmare a pl??ii tardive a acestor dobânzi.

15

Printr?o decizie din data de 3 martie 2017, autoritatea fiscal? de prim grad a admis în parte cererea formulat? de Sole?Mizo ?i a dispus plata în favoarea sa a dobânzilor, calculate la o rat? corespunz?toare ratei de referin?? simple a b?ncii centrale maghiare, în cuantum de 99630000 HUF (aproximativ 321501 euro), dar a respins?o în m?sura în care viza plata unei dobânzi de întârziere calculate la o rat? echivalent? dublului ratei de referin?? a b?ncii centrale maghiare, ca urmare a întârzierii la plata acestor dobânzi.

16

Prin decizia din 19 iunie 2017, adoptat? în urma unei contesta?ii administrative formulate de Sole?Mizo, autoritatea fiscal? de gradul al doilea a modificat aceast? decizie ?i a dispus plata unor dobânzi aferente valorii excedentului de TVA deductibil care nu era recuperabil ca urmare a aplic?rii condi?iei „de plat? a contrapresta?iei”, în valoare de 104165000 HUF (aproximativ 338891 de euro). Suma datorat? pentru aceste dobânzi a fost calculat? în temeiul articolelor 124/C ?i 124/D din Codul de procedur? fiscal?, prin aplicarea unei rate corespunz?toare ratei de referin?? simple a b?ncii centrale maghiare.

17

Sole?Mizo a introdus o ac?iune la instan?a de trimitere în cauza C-13/18 împotriva deciziei autorit??ii fiscale de gradul al doilea, ar?tând c? suma datorat? cu titlu de dobânzi aferente valorii excedentului de TVA deductibil care nu era recuperabil ca urmare a aplic?rii condi?iei „de plat? a contrapresta?iei” trebuia de asemenea calculat? prin aplicarea unei rate egale cu dublul ratei de referin?? a b?ncii centrale maghiare, în conformitate cu articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedur? fiscal?.

18

Aceast? instan?? ridic? problema compatibilit??ii modalit??ilor de calcul al dobânzilor aferente cuantumului TVA?ului, astfel cum au fost stabilite prin decizia de principiu a Cur?ii Supreme nr. 18/2017, cu dreptul Uniunii ?i în special cu principiile echivalen?ei ?i efectivit??ii.

19

În aceste condi?ii, Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Szeged, Ungaria) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1)

Este conform? cu dispozi?iile dreptului [Uniunii], cu prevederile Directivei [TVA] (îndeosebi cu articolul 183 al acesteia) ?i cu principiile efectivit??ii, efectului direct ?i echivalen?ei o practic? intern? a unui stat membru prin care, în aplicarea dispozi?iilor relevante în materie de dobânzi de întârziere, se porne?te de la premisa c? autoritatea fiscal? na?ional? nu a s?vâr?it o înc?lcare (ab?inere de a ac?iona) – cu alte cuvinte, nu a provocat o întârziere în ceea ce prive?te plata

prerogative nerecuperabile a TVA-ului aferent achizițiilor neplătite ale persoanelor impozabile –, întrucât, la data deciziei autorităților fiscale naționale, reglementarea națională contrară dreptului [Uniunii] era în vigoare, iar incompatibilitatea cerinței prevăzute de această reglementare cu dreptul [Uniunii] a fost constatată abia ulterior de [Curte]

2)

Este conformă cu dreptul [Uniunii], îndeosebi cu dispozițiile Directivei TVA (mai ales cu cele ale articolului 183 al acesteia) și cu principiul echivalenței, precum și cu principiile efectivității și proporționalității, o practică a unui stat membru care, în aplicarea normelor relevante în materie de dobânzi de întârziere, face distincție după cum nerambursarea taxei de către autoritatea fiscală națională a avut loc cu respectarea legislației naționale în vigoare în acel moment, care, în plus, era contrară dreptului [Uniunii], sau cu încălcarea acesteia, identificând în ceea ce privește rata dobânzilor datorate pentru TVA-ul a căruia rambursare nu a putut fi solicitată într-un termen rezonabil din cauza unei cerințe din dreptul național, declarat contrară dreptului Uniunii de către [Curte], două perioade delimitate după cum urmează:

–

pentru prima perioadă, persoanele impozabile au dreptul la dobânzi de întârziere doar la rata de referință a băncii centrale, având în vedere că, întrucât reglementarea maghiară contrară dreptului [Uniunii] era încă în vigoare la data respectivă, autoritățile fiscale maghiare nu au acționat în mod nelegal prin neautorizarea plății, într-un termen rezonabil, a TVA-ului inclus în facturi, în timp ce,

–

pentru a doua perioadă, trebuie achitată o dobândă echivalentă dublului ratei de referință a băncii centrale – aplicabilă, în plus, în cazul întârzierii în ordinea juridică a statului membru vizat –, însă numai pentru plata tardivă a dobânzilor de întârziere aferente primei perioade

3)

Articolul 183 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că principiul echivalenței se opune unei practici naționale a unui stat membru în temeiul creșterii, în ceea ce privește TVA-ul nerambursat, autoritatea fiscală plătește dobânzi la rata de referință simplă a băncii centrale în cazul încălcării dreptului Uniunii, dar la dublul ratei de referință a băncii centrale în cazul încălcării dreptului național”

Cauza C-126/18

20

La 30 decembrie 2016, Dalmandi Mezőgazdasági a depus la autoritatea fiscală de prim grad o cerere de plată a dobânzilor aferente excedentelor de TVA deductibil care nu fuseseră rambursate într-un termen rezonabil, între anii 2005 și 2011, ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației”. Suma solicitată a ajuns la valoarea de 74518800 HUF (aproximativ 240515 euro). Pentru calculul dobânzilor solicitate, cererea a luat în considerare întreaga perioadă cuprinsă între data scaderii de rambursare pentru fiecare perioadă de declarare avută în vedere și data scaderii de rambursare pentru perioada de declarare în care a fost adoptată Legea de modificare, și anume, în speță, 5 decembrie 2011. În scopul efectuării acestui calcul, cererea reținea aplicarea unei rate egale cu dublul ratei de referință a băncii centrale maghiare, în conformitate cu articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală. Pe de altă parte, Dalmandi

Mezőgazdasági a solicitat plata unei dobânzi suplimentare pentru perioada cuprinsă între 5 decembrie 2011 și data efectivă a plății, tot prin aplicarea ratei menționate la articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală.

21

Printr-o decizie din 10 martie 2017, autoritatea fiscală de prim grad a admis în parte această cerere, acordându-i acesteia dobânzi în cuantum de 34673000 HUF (aproximativ 111035 de euro) în ceea ce privește excedentele de TVA deductibile reținute în mod nejustificat pentru perioada cuprinsă între al patrulea trimestru al anului 2005 și al treilea trimestru 2011, în temeiul articolului 124/D alineatul (3) din Codul de procedură fiscală. Aceasta a respins în rest cererea.

22

Decizia autorității fiscale de prim grad se întemeiează pe principiile enunțate în decizia de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017. În primul rând, pentru a stabili cuantumul creanței din dobânzi, autoritatea fiscală a aplicat articolele 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală, care prevede aplicarea unei rate echivalente ratei de referință a băncii centrale maghiare. În al doilea rând, aceasta a apreciat că cererea formulată de Dalmandi Mezőgazdasági prin care se urmărește plata unei dobânzi de întârziere nu era întemeiată, întrucât aceasta din urmă nici nu depusese o cerere de recuperare excepțională, nici nu prezentase o declarație de TVA care să includă o cerere de rambursare. În al treilea rând, în ceea ce privește anul 2005, autoritatea fiscală de prim grad a respins solicitarea Dalmandi Mezőgazdasági de plată a dobânzilor de întârziere, după ce a constatat că creanța era prescrisă în ceea ce privește primele trei trimestre ale acestui an.

23

Prin decizia din 12 iunie 2017, autoritatea fiscală de gradul al doilea, în fața cererii Dalmandi Mezőgazdasági a formulat o cale de atac administrativă, a redus la 34259000 HUF (aproximativ 111527 de euro) cuantumul alocat acesteia cu titlu de dobânzi aferente valorii excedentului de TVA deductibil care nu era recuperabil ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației”. În conformitate cu decizia de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017, aceste dobânzi erau calculate, în temeiul articolelor 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală, la rata echivalentă ratei de referință simplă a băncii centrale maghiare. În plus, aceasta a acordat dobânzi de întârziere în valoare de 7000 HUF (aproximativ 22 de euro) pentru depășirea termenului de soluționare a cererii sale, calculate începând cu 9 martie 2017, și a confirmat în rest decizia de prim grad.

24

Dalmandi Mezőgazdasági a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la instanța de trimitere. În special, aceasta a arătat că decizia de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017 încalcă principiile echivalenței, efectivității și efectului direct ale dreptului Uniunii.

25

În aceste condiții, Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szekszárd, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

Este conformă cu dispozițiile dreptului [Uniunii], cu prevederile [Directivei TVA] (îndeosebi cu articolul 183 al acesteia) și cu principiile efectivității, efectului direct și echivalenței o practică



jurisdic?ional? a unui stat membru prin care, în demersurile de examinare a dispozi?iilor relevante în materie de dobânzi de întârziere, se porne?te de la premisa c? autoritatea fiscal? na?ional? nu a s?vâr?it o înc?lcare (ab?inere de ac?iona) – cu alte cuvinte, nu a provocat o întârziere în ceea ce prive?te plata p?r?ii nerecuperabile a TVA?ului aferent achizi?iilor nepl?tite ale persoanelor impozabile –, întrucât, la data deciziei autorit?ii men?ionate, reglementarea na?ional? contrar? dreptului [Uniunii] era în vigoare, iar incompatibilitatea cerin?ei prev?zute de această reglementare cu dreptul [Uniunii] a fost constatată abia ulterior de [Curte]. Astfel, practica na?ional? a acceptat c? aplicarea acestei cerin?e stabilite de legisla?ia na?ional? care înc?lca dreptul Uniunii era cvasiconform? în drept pân? în momentul în care legiuitorul na?ional a abrogat?o în mod oficial?

2)

Este conform? cu dreptul [Uniunii], îndeosebi cu dispozi?iile Directivei [TVA] (mai ales cu cele ale articolului 183 al acesteia) ?i cu principiul echivalen?ei, precum ?i cu principiile efectivit?ii ?i propor?ionalit?ii, o practic? a unui stat membru care, în aplicarea normelor relevante în materie de dobânzi de întârziere, face distinc?ie după cum nerambursarea taxei de c?tre autoritatea fiscal? na?ional? a avut loc cu respectarea legisla?iei na?ionale în vigoare în acel moment, care, în plus, era contrar? dreptului [Uniunii], sau cu înc?lcarea acesteia, identificând în ceea ce prive?te rata dobânzilor datorate pentru TVA?ul nerecuperat într?un termen rezonabil din cauza unei cerin?e din dreptul na?ional, declarat? contrar? dreptului Uniunii de c?tre [Curte], dou? perioade delimitate după cum urmeaz?:

–

pentru prima perioad?, persoanele impozabile au dreptul la dobânzi de întârziere doar la rata de referin?? a b?ncii centrale, având în vedere c?, întrucât reglementarea maghiar? contrar? dreptului [Uniunii] era înc? în vigoare la data respectiv?, autorit?iile fiscale maghiare nu au ac?ionat în mod nelegal prin neautorizarea ramburs?rii, într?un termen rezonabil, a TVA?ului inclus în facturi, în timp ce,

–

pentru a doua perioad?, trebuie achitat? o dobând? echivalent? dublului ratei de referin?? a b?ncii centrale – aplicabil?, în plus, în cazul întârzierii în ordinea juridic? a statului membru vizat –, îns? numai pentru plata tardiv? a dobânzilor de întârziere aferente primei perioade?

3)

Este conform? cu dreptul [Uniunii], în special cu articolul 183 din Directiva [TVA] ?i cu principiul efectivit?ii, o practic? a unui stat membru care stabile?te ca dat? ini?ial? pentru calculul dobânzilor de întârziere (dobând? compus?) datorate în conformitate cu legisla?ia statului membru în domeniul pl?ii tardive a dobânzilor de întârziere pentru taxa re?inut? cu înc?lcarea dreptului Uniunii (dobânzi aferente TVA?ului, în spe??, principal) nu data ini?ial? de când se datoreaz? dobânzile aferente TVA?ului (principal), ci o dat? ulterioar?, luând în considerare îndeosebi faptul c? cererea de plat? a dobânzilor aferente taxelor re?inute sau nerambursate cu înc?lcarea dreptului Uniunii este un drept subiectiv care decurge în mod direct chiar din dreptul Uniunii?

4)

Este conform? cu dreptul [Uniunii], în special cu articolul 183 din [Directiva TVA] ?i cu principiul efectivit?ii, o practic? a unui stat membru în temeiul c?reia persoana impozabil? trebuie s? depun? o cerere separat? în cazul solicit?rii dobânzilor datorate în urma unei întârzieri comise de autoritatea fiscal?, în timp ce în cazul altor cereri privind dobânzile de întârziere nu este necesar?

o astfel de cerere separat?, întrucât dobânzile se stabilesc din oficiu?

5)

În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, este conform? cu dreptul [Uniunii], în special cu articolul 183 din Directiva [TVA] și cu principiul efectivității, o practică a unui stat membru în temeiul căreia dobânda (dobânda compusă) aferentă întârzierii la plata dobânzilor aplicate taxei reținute contrar dreptului Uniunii potrivit Curții de Justiție (dobânzi aferente TVA-ului, în speță, principal) poate fi stabilită numai dacă persoana impozabilă înaintează o cerere extraordinară prin care nu este solicitată în mod concret plata dobânzilor, ci valoarea taxei datorate pentru achizițiile neplătite exact la data abrogării, în dreptul național, a reglementării statului membru care obliga la reținerea TVA-ului în urma neplătirii, aflată în contradicție cu dreptul comunitar, în pofida aplicării dobânzilor asupra TVA-ului care stau la baza cererii de plată a dobânzii compuse în raport cu perioadele de declarare anterioare cererii extraordinare și care nu fuseseră încalțate?

6)

În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, este conform? cu dreptul [Uniunii], în special cu articolul 183 din Directiva [TVA] și cu principiul efectivității, o practică a unui stat membru care atrage pierderea dreptului de a fi plătită o dobândă compusă (dobândă la dobândă) aferentă întârzierii la plata dobânzilor asupra taxei reținute contrar dreptului Uniunii, astfel cum a statuat Curtea de Justiție (dobânzi aferente TVA-ului, în speță, principal) în raport cu cererile de plată a dobânzilor aferente TVA-ului care nu făceau obiectul perioadei de declarare a TVA-ului vizat de data finală a repunerii în termen, stabilită pentru depunerea cererii extraordinare, întrucât respectivele dobânzi fuseseră scadente anterior?

7)

Este conform? cu dreptul [Uniunii], în special cu articolul 183 din Directiva [TVA] (având în vedere îndeosebi principiul efectivității și caracterul de drept subiectiv al cererii de plată a dobânzilor aferente taxelor care în mod nejustificat nu au fost rambursate), o practică a unui stat membru care privează definitiv persoana impozabilă de posibilitatea de a solicita dobânzile aplicate taxei reținute în temeiul unei reglementări naționale declarate ulterior contrar? dreptului [Uniunii] și care interzicea solicitarea TVA-ului aferent anumitor achiziții neplătite, astfel încât:

—

[în temeiul acestei practici] nu se consideră întemeiată solicitarea plății dobânzilor în momentul exigibilității [rambursării] taxei, invocând faptul că era în vigoare reglementarea ulterior declarată contrar? dreptului [Uniunii] (pe motiv că nu se produsese o întârziere și că autoritatea fiscală se limitase la aplicarea legislației în vigoare);

—

pentru ca ulterior, după abrogarea în ordinea juridică internă a prevederii declarate contrare dreptului [Uniunii] care limita dreptul de recuperare, să invoce prescripția?

8)

Este conform? cu dreptul [Uniunii], în special cu articolul 183 din Directiva [TVA] și cu principiul efectivității, o practică a unui stat membru în temeiul căreia posibilitatea de a solicita dobânzi de întârziere, care trebuie plătite în raport cu dobânzile aferente TVA-ului (principal) care i se cuvin persoanei impozabile în urma taxei nerambursate în momentul exigibilității, inițial pe baza unei

reglementări de drept național declarate ulterior contrar dreptului [Uniunii], depinde, pentru întreaga perioadă cuprinsă între anii 2005 și 2011, de condiția ca persoana impozabilă să fie în prezent în situația de a solicita rambursarea TVA-ului aferent perioadei de declarare a acestei taxe în care reglementarea în cauză, contrar dreptului [Uniunii], a fost abrogată în ordinea juridică internă (luna septembrie a anului 2011), deși plata dobânzilor aferente TVA-ului (principal) nu se realizase înaintea acestei date și nici ulterior, înainte de momentul introducerii cererii la instanța națională?”

26

Prin decizia președintelui Curții din 12 martie 2018, cauzele C-13/18 și C-126/18 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la competența Curții

27

Guvernul maghiar invocă inadmisibilitatea cererilor de decizie preliminară. În opinia sa, nu revine Curții sarcina de a examina chestiunile, invocate în procedurile principale, privind plata dobânzilor, a cîror rată, calcul și modalități procedurale nu sunt reglementate de dreptul Uniunii, ci de dreptul național.

28

Prin argumentația sa, guvernul maghiar contestă în realitate competența Curții de a răspunde la întrebările adresate.

29

Curtea, sesizată în temeiul articolului 267 TFUE, este competentă să se pronunțe cu privire la interpretarea tratatelor, precum și cu privire la validitatea și la interpretarea actelor adoptate de instituțiile Uniunii. În această privință, deși nu este de competența Curții să aprecieze conformitatea unei legislații naționale cu dreptul Uniunii, nici să interpreteze acte cu putere de lege sau norme administrative naționale, aceasta este însă competentă să furnizeze instanțelor de trimitere toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot să le permită acestora să aprecieze o asemenea conformitate sau o asemenea compatibilitate în vederea soluționării cauzei cu care sunt sesizate (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 31 și jurisprudența citată).

30

În speță, trebuie amintit că statele membre au obligația să restituie cu dobândă taxele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii. Deși, în absența unei reglementări a Uniunii, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru atribuția de a prevedea condițiile în care se impune acordarea unor astfel de dobânzi, în special rata și modul de calcul al acestor dobânzi, aceste condiții trebuie să respecte însă principiile echivalenței și efectivității, precum și principiului neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 aprilie 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punctele 22 și 23, precum și Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punctele 22, 23 și 25 și jurisprudența citată).

31

Or, prin intermediul întrebărilor formulate, instanțele de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu

privire la interpretarea dreptului Uniunii și în special cu privire la interpretarea principiilor dreptului Uniunii menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre, aspect care este de competența Curții.

32

În aceste condiții, trebuie să se considere că Curtea este competentă să răspundă la întrebările adresate de instanțele de trimitere.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și a treia întrebare în cauza C-13/18, precum și cu privire la prima, la a doua întrebare și la prima parte a celei de a șaptea întrebări în cauza C-126/18

33

Prin intermediul primelor trei întrebări adresate în cauza C-13/18 și prin intermediul primei, al celei de a doua întrebări și al primei părți a celei de a șaptea întrebări formulate în cauza C-126/18, care trebuie analizate împreună, instanțele de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii și în special articolul 183 din Directiva TVA, precum și principiile efectivității și echivalenței, efectului direct și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun practicii unui stat membru precum cea în discuție în litigiile principale, care constă în calcularea dobânzilor aferente excedentelor de TVA deductibile reținute de acest stat dincolo de un termen rezonabil, cu încălcarea dreptului Uniunii, prin aplicarea unei rate care corespunde ratei de referință a băncii centrale naționale.

34

În această privință, reiese din jurisprudența Curții că dreptul de a obține rambursarea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea prevederilor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte. Așadar, statele membre sunt obligate, în principiu, să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 24, precum și jurisprudența citată).

35

Curtea a stabilit de asemenea că, atunci când un stat membru a încasat impozite cu încălcarea normelor de drept al Uniunii, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a impozitului perceput fără temei, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu impozitul respectiv. Aceasta cuprinde și pierderile reprezentate de indisponibilizarea sumelor de bani ca urmare a exigibilității premature a impozitului (Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 25, precum și jurisprudența citată).

36

Rezultă din această jurisprudență că principiul obligării statelor membre să restituie cu dobând impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii decurge din acest din urmă drept (Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 26, precum și jurisprudența citată).

37

În absența unei reglementări la nivelul Uniunii, revine ordinii juridice interne din fiecare stat

membru atribu?ia de a prevedea condi?iile în care se impune acordarea acestor dobânzi, în special rata ?i modul de calcul al dobânzilor (dobânzi simple sau dobânzi compuse). Aceste condi?ii trebuie s? respecte principiile echivalen?ei ?i efectivit??ii, ceea ce înseamn? c? nu trebuie s? fie mai pu?in favorabile decât cele aplicabile unor cereri similare întemeiate pe dispozi?ii de drept intern ?i nici concepute astfel încât s? fac? practic imposibil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii (Hot?rârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail ?i al?ii, C?591/10, EU:C:2012:478, punctul 27, precum ?i jurispruden?a citat?). Condi?iile men?ionate trebuie, în plus, s? respecte principiul neutralit??ii fiscale (Hot?rârea din 28 februarie 2018, Nidera, C?387/16, EU:C:2018:121, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?).

38

În spe??, instan?ele de trimitere ridic?, în primul rând, problema dac? practica administra?iei fiscale, întemeiat? pe decizia de principiu a Cur?ii Supreme nr. 18/2017, este compatibil? cu principiul echivalen?ei, în m?sură în care prevede c? dobânzile aferente cuantumurilor excedentului de TVA deductibil care nu au putut fi recuperate ca urmare a aplic?rii condi?iei „de plat? a contrapresta?iei” sunt calculate în temeiul articolelor 124/C ?i 124/D din Codul de procedur? fiscal?, iar nu în temeiul articolului 37 alineatele (4) ?i (6) din acest cod.

39

Potrivit indica?iilor care figureaz? în deciziile de trimitere, articolele 124/C ?i 124/D din Codul de procedur? fiscal? prev?d c? rata dobânzii aplicabile sumelor care trebuie rambursate contribuabilului ca urmare a pronun??rii unei decizii de c?tre Curtea de Justi?ie, de c?tre Alkotmánybíróság (Curtea Constitu?ional?) sau de c?tre Kúria (Curtea Suprem?), prin care se constat? c? o norm? de drept na?ional care prevede o obliga?ie fiscal? este contrar? dreptului Uniunii sau Legii fundamentale maghiare sau, în cazul în care este vorba despre un regulament comunal, oric?rei alte norme de drept, este egal? cu rata de referin?? a b?ncii centrale maghiare. În schimb, potrivit acelorai indica?ii, articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedur? fiscal? prevede aplicarea unei rate care corespunde dublului ratei de referin?? a b?ncii centrale maghiare, în ipoteza în care administra?ia nu pl?te?te TVA?ul a c?rui rambursare este solicitat? în termen de 30 sau de 45 de zile de la primirea cererii de rambursare.

40

În definitiv, instan?ele na?ionale, singurele care cunosc direct modalit??ile de exercitare a ac?iunilor în restituire formulate împotriva statului, au obliga?ia s? verifice dac? modalit??ile procedurale destinate s? asigure în dreptul intern protec?ia drepturilor conferite justi?iabililor de dreptul Uniunii sunt conforme cu acest principiu ?i s? examineze atât obiectul, cât ?i elementele esen?iale ale ac?iunilor de natur? intern? presupuse a fi similare. În acest scop, aceste instan?e na?ionale trebuie s? verifice similitudinea ac?iunilor respective din punctul de vedere al obiectului, al cauzei ?i al elementelor esen?iale (Hot?rârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail ?i al?ii, C?591/10, EU:C:2012:478, punctul 31).

41

Sub rezerva acestei verific?ri care revine instan?elor de trimitere, trebuie s? se arate c? dobânda prev?zut? la articolele 124/C ?i 124/D din Codul de procedur? fiscal? pare s? aib? drept cauz? o hot?râre a Cur?ii sau a unei instan?e superioare na?ionale prin care se constat?, cu efect retroactiv, c? o norm? de drept na?ional care impune o obliga?ie fiscal? încalc? o norm? superioar?. Dimpotriv?, articolul 37 alineatele (4) ?i (6) din acest cod pare s? priveasc? o situa?ie în care administra?ia nu a dat curs unei cereri de rambursare a TVA?ului în termenul stabilit. În consecin??, această dispozi?ie sanc?ioneaz? nerespectarea de c?tre administra?ia fiscal? a

termenului în care era obligat? s? ramburseze o sum? pe care o datora.

42

Trebuie s? se adauge c?, astfel cum a ar?tat în esen?? Comisia European? în observa?iile sale scrise, de?i dobânda de întârziere prev?zută la articolul 37 alineatul (6) din codul men?ionat pare s? se aplice pe o perioad? ulterioar? datei cererii persoanei impozabile având ca obiect plata unei sume datorate, dobânda prev?zută la articolele 124/C ?i 124/D din acest cod pare s? se aplice, printre altele, pe o perioad? care preced? o astfel de cerere. Rezult? astfel c? articolele 124/C ?i 124/D din Codul de procedur? fiscal? ?i articolul 37 alineatele (4) ?i (6) din acest cod nu au un obiect ?i o cauz? asem?n?toare, aspect a c?rui verificare este îns? de competen?a instan?elor de trimitere.

43

În al doilea rând, principiul efectivit??ii impune ca normele na?ionale care privesc calculul dobânzilor eventual datorate în cazul unei cereri de rambursare a excedentului de TVA deductibil re?inut cu înc?lcarea dreptului Uniunii s? nu aib? ca efect privarea persoanei impozabile de o desp?gubire adecvat? pentru pierderea suferit? prin indisponibilizarea sumelor în cauz? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 18 aprilie 2013, Irimie, C?565/11, EU:C:2013:250, punctul 26 ?i jurispruden?a citat?).

44

În acest context, trebuie amintit c?, ?inând seama de finalitatea pl??ii dobânzilor aferente excedentelor de TVA re?inute de un stat membru cu înc?lcarea normelor dreptului Uniunii care urm?re?te s? compenseze pierderile financiare generate, în detrimentul persoanei impozabile, prin indisponibilizarea sumelor în cauz?, principiul neutralit??ii fiscale impune ca modalit??ile de plat? a dobânzilor s? fie stabilite astfel încât sarcina economic? a cuantumurilor taxei re?inute în mod nejustificat s? poat? fi compensat? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó, C?191/12, EU:C:2013:315, punctele 24 ?i 27, precum ?i Hot?rârea din 28 februarie 2018, Nidera, C?387/16, EU:C:2018:121, punctele 24, 25 ?i 29).

45

În spe??, instan?ele de trimitere ridic? problema compatibilit??ii practicii administra?iei fiscale în discu?ie în litigiile principale cu principiile amintite la cele dou? puncte anterioare, ?inând seama, pe de o parte, de nivelul ratei dobânzii prev?zute de articolele 124/C ?i 124/D din Codul de procedur? fiscal? ?i, pe de alt? parte, de perioada acoperit? de aplicarea acestor dobânzi.

46

În ceea ce prive?te aceast? rat? a dobânzii, trebuie s? se arate c? articolele 124/C ?i 124/D din acest cod prev?d aplicarea dobânzilor pentru excedentul de TVA la o rat? egal? cu rata de referin?? a b?ncii centrale maghiare, care corespunde ratei dobânzii pe care banca central? na?ional? o aplic? opera?iunilor principale de finan?are. Cu toate acestea, astfel cum a ar?tat domnul avocat general la punctele 72 ?i 74 din concluzii, în cazul în care o persoan? impozabil? ar trebui s? împrumute o sum? egal? cu valoarea excedentului de TVA deductibil de la o institu?ie de credit pentru a compensa deficitul de trezorerie rezultat din nerambursarea excedentului de TVA deductibil re?inut cu înc?lcarea dreptului Uniunii, aceasta ar trebui s? pl?teasc? o rat? a dobânzii mai ridicat? decât rata de baz? a b?ncii centrale na?ionale, care este rezervat? numai institu?iilor de credit.

47

În ceea ce privește perioada acoperită de aplicarea acestor dobânzi, din dosarele de care dispune Curtea reiese că, în conformitate cu practica națională în cauză, dobânzile aferente valorii excedentului de TVA deductibil care nu a putut fi recuperat ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației” sunt calculate în perioada de declarare a TVA-ului. În conformitate cu decizia de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017, aceste dobânzi curg începând din ziua următoare celei a depunerii formularului declarației de TVA în care persoana impozabilă a indicat un excedent de TVA care trebuia reportat în perioada de declarare următoare, ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației”, până în ultima zi a depunerii formularului declarației de TVA următoare.

48

În această privință, din elementele prezentate Curții de Sole Mizo și de Dalmandi Mezgazdasági, elemente a căror verificare revine instanțelor de trimitere, reiese că perioada cuprinsă între data la care a fost determinat quantumul dobânzilor aferente excedentului de TVA deductibil nerecuperabil ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației” și data plății efective a acestor dobânzi ar avea, pentru aceste două întreprinderi, o durată care variază de la cinci ani la aproape unsprezece ani, durată pentru care nicio dobândă nu pare să fie prevăzută pentru a compensa deprecierea monetară provocată persoanei impozabile de scurgerea timpului care afectează valoarea quantumului în discuție.

49

Or, o practică națională potrivit căreia, în cazul rambursării la cererea persoanei impozabile a unui quantum al excedentului de TVA deductibil reținut cu încălcarea dreptului Uniunii, dobânzile aplicate acestui quantum, pe de o parte, sunt calculate la o rată mai mică decât cea pe care o persoană impozabilă care nu este o instituție de credit ar trebui să o plătească pentru a împrumuta o sumă egală cu quantumul menționat și, pe de altă parte, curg pentru o anumită perioadă de declarare, fără aplicarea unei dobânzi pentru a compensa persoanei impozabile deprecierea monetară provocată de scurgerea timpului în urma respectivei perioade de declarare până la plata efectivă a acestor dobânzi, poate priva persoana impozabilă de o despăgubire adecvată pentru pierderea cauzată de indisponibilizarea sumelor în cauză și, prin urmare, nu respectă principiul efectivității. În plus, o astfel de practică nu este de natură să compenseze sarcina economică a quantumurilor taxei reținute în mod nejustificat, contrar principiului neutralității fiscale.

50

Ținând seama de ceea ce precede, nu este necesar să se examineze prezentele întrebări în raport cu principiile efectului direct și proporționalității.

51

Având în vedere ceea ce precede, trebuie să se răspundă la prima-a treia întrebare adresate în cauza C-13/18 și la prima și la a doua întrebare, precum și la prima parte a celei de a șaptea întrebări formulate în cauza C-126/18 că dreptul Uniunii și în special principiile efectivității și neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun practicii unui stat membru care constă în calcularea dobânzilor aferente excedentelor de TVA deductibil reținute de acest stat membru după trecerea unui termen rezonabil, cu încălcarea dreptului Uniunii, prin aplicarea unei rate care corespunde ratei de referință a băncii centrale naționale, atunci când, pe de o parte, această rată este mai mică decât cea pe care o persoană impozabilă care nu este o instituție de credit ar trebui

s? o pl?teasc? pentru a împrumuta o sum? egal? cu cuantumul men?ionat ?i, pe de alt? parte, dobânzile aferente excedentelor de TVA în discu?ie curg pentru o anumit? perioad? de declarare, f?r? aplicarea unei dobânzi pentru a compensa persoanei impozabile deprecierea monetar? provocat? de scurgerea timpului în urma acestei perioade de declarare pân? la plata efectiv? a acestor dobânzi.

Cu privire la a doua parte a celei de a ?aptea întreb?ri în cauza C?126/18

52

Prin intermediul celei de a doua p?r?i a celei de a ?aptea întreb?ri adresate în cauza C?126/18, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? dreptul Uniunii ?i în special principiile efectivit??ii ?i echivalen?ei trebuie interpretate în sensul c? se opun unei practici a unui stat membru care supune unui termen de prescrip?ie de cinci ani cererile de plat? a dobânzilor aferente excedentului de TVA deductibil re?inut ca urmare a aplic?rii unei dispozi?ii na?ionale considerate contrar? dreptului Uniunii.

53

În aceast? privin??, rezultat? din jurispruden?a men?ionat? la punctul 37 din prezenta hot?râre c?, în absen?a unei reglement?ri la nivelul Uniunii, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribu?ia de a prevedea condi?iile în care se impune acordarea dobânzilor aferente cuantumurilor taxelor percepute cu înc?lcarea dreptului Uniunii, sub rezerva respect?rii îndeosebi a principiilor echivalen?ei ?i efectivit??ii.

54

În ceea ce prive?te, în primul rând, principiul efectivit??ii, Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a ac?iunilor, sub sanc?iunea dec?derii, în vederea asigur?rii securit??ii juridice, stabilire care protejeaz? în acela?i timp atât contribuabilul, cât ?i administra?ia în cauz?. Astfel, asemenea termene nu sunt de natur? s? fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii, chiar dac?, prin defini?ie, împlinirea acestor termene determin? respingerea, în tot sau în parte, a ac?iunii intentate (Hot?rârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services, C?38/16, EU:C:2017:454, punctul 42 ?i jurispruden?a citat?).

55

Reiese, a?adar, din jurispruden?a Cur?ii c? posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a excedentelor de TVA f?r? nicio limitare în timp ar contraveni principiului securit??ii juridice, care impune ca situa?ia fiscal? a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor ?i al obliga?iilor fa?? de administra?ia fiscal?, s? nu poat? fi pus? în discu?ie la nesfâr?it (Hot?rârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro, C?472/08, EU:C:2010:32, punctul 16).

56

Curtea a statuat deja c? un termen na?ional de dec?dere de trei ani care curge de la data pl??ii contestate este rezonabil (Hot?rârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer, C?62/00, EU:C:2002:435, punctul 35 ?i jurispruden?a citat?).

57

În spe??, din decizia de trimitere în cauza C?126/18 reiese c? practica na?ional? în discu?ie în litigiile principale, întemeiat? pe articolul 164 alineatul (1) din Codul de procedur? fiscal?, permite



persoanei impozabile s? solicite dobânzi pentru compensarea pierderilor pe care le? a suferit din ultima perioad? de declarare în anul 2005 ca urmare a aplic?rii condi?iei „de plat? a contrapresta?iei”. În conformitate cu această practic? na?ional?, o cerere de plat? a unor dobânzi trebuia introdus? cel târziu în ultima zi a celui de al cincilea an calendaristic dup? intrarea în vigoare la 27 septembrie 2011 a Legii de modificare – care a ini?iat o procedur? de rambursare a excedentului de TVA deductibil re?inut ca urmare a aplic?rii condi?iei „de plat? a contrapresta?iei” –, ?i anume pân? la 31 decembrie 2016.

58

Rezult? astfel c? respectiva practic? na?ional? condi?ioneaz? dreptul de a solicita dobânzi aferente unui excedent de TVA deductibil, re?inut de stat cu înc?lcarea dreptului Uniunii, de un termen de prescrip?ie de cinci ani care curge de la data intr?rii în vigoare a unei legisla?ii na?ionale care instituie o procedur? de rambursare a acestui excedent. Trebuie s? se constate c? o astfel de practic? na?ional? respect? cerin?ele care decurg din principiul efectivit??ii.

59

În ceea ce prive?te, în al doilea rând, principiul echivalen?ei, Curtea nu dispune de niciun element de natur? s? pun? la îndoial? conformitatea cu acest principiu a practicii na?ionale în discu?ie în litigiile principale, în m?sura în care o cerere de plat? a unor dobânzi este condi?ionat? de acela?i termen de prescrip?ie de cinci ani, indiferent dac? cererea se întemeiaz? pe o înc?lcare a dreptului Uniunii sau pe nerespectarea dreptului intern care are un obiect ?i o cauz? asem?n?toare.

60

Având în vedere ceea ce preced?, trebuie s? se r?spund? la a doua parte a celei de a ?aptea întreb?ri adresate în cauza C?126/18 c? dreptul Uniunii ?i în special principiile efectivit??ii ?i echivalen?ei trebuie interpretate în sensul c? nu se opun unei practici a unui stat membru care supune unui termen de prescrip?ie de cinci ani cererile de plat? a dobânzilor aferente excedentului de TVA deductibil re?inut ca urmare a aplic?rii unei dispozi?ii na?ionale considerate contrar? dreptului Uniunii.

Cu privire la a treia ?i la a patra întrebare adresate în cauza C?126/18

61

Prin intermediul celei de a treia ?i al celei de a patra întreb?ri adresate în cauza C?126/18, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? dreptul Uniunii ?i în special articolul 183 din Directiva TVA, precum ?i principiul efectivit??ii trebuie interpretate în sensul c? se opun unei practici a unui stat membru care, în primul rând, condi?ioneaz? plata unei dobânzi de întârziere datorate ca urmare a faptului c? administra?ia fiscal? nu a efectuat, în termenul stabilit, plata unei crean?e din dobânzi datorate cu titlu de rambursare a unui excedent de TVA re?inut cu înc?lcarea dreptului Uniunii de introducerea unei cereri specifice, de?i, în alte cazuri, o astfel de dobând? se acord? din oficiu, ?i, în al doilea rând, aplic? această dobând? începând cu data expir?rii termenului de 30 sau de 45 de zile acordat administra?iei pentru solu?ionarea unei asemenea cereri, iar nu de la data la care acest excedent a fost constituit.

62

Cu titlu introductiv, trebuie s? se arate c? aceste întreb?ri nu privesc dobânzile care se aplic?

excedentelor de TVA deductibil reținute cu încălcarea dreptului Uniunii, ci dobânda de întârziere prevăzută la articolul 37 alineatele (4) și (6) din Codul de procedură fiscală, care este aplicabil în cazul în care administrația întârzie să plătească o sumă a cărei restituire este solicitată de persoana impozabilă. În această privință, din decizia de trimitere în cauză C-126/18 reiese că Dalmandi Mezőgazdasági nu a introdus cererea sa de recuperare a dobânzilor aplicate excedentelor acestei societăți aferente diferitor perioade de declarare care s-au scurs din luna decembrie 2005 până în luna iunie 2011, de la intrarea în vigoare a Legii de modificare care a instituit o procedură de rambursare a excedentelor de TVA deductibil reținute de statul maghiar ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației” în cursul anului 2011, ci numai la 30 decembrie 2016. Or, cererea formulată de Dalmandi Mezőgazdasági prin care se urmărește plata unei dobânzi de întârziere, de la o dată anterioară introducerii acestei cereri și la expirarea termenului de soluționare de către administrație, în temeiul articolului 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală, a fost respinsă de administrația fiscală pentru motivul că, în lipsa unei cereri, nicio întârziere nu poate fi imputabilă administrației.

63

Astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 100 din concluzii, întrucât dobânda de întârziere prevăzută la articolul 37 alineatele (4) și (6) din Codul de procedură fiscală este datorată ca urmare a plății tardive a unei creanțe de către administrația fiscală la cererea persoanei impozabile, plata unei astfel de dobânzi nu decurge direct din obligația, în temeiul dreptului Uniunii, de a compensa pierderile cauzate de indisponibilizarea excedentului de TVA reținut cu încălcarea dreptului Uniunii, ci din depășirea de către administrația fiscală a termenului procedural la care este supus, prevăzută de dreptul național.

64

Nu este mai puțin adevărat că, atunci când, precum în litigiile principale, creanța are drept cauză încălcare de către un stat membru a dreptului Uniunii, principiul efectivității îi impune acestuia să plătească o dobândă de întârziere în cazul plății tardive a acestei creanțe de către administrație, în lipsa căreia statele membre nu ar fi încurajate să compenseze în cel mai scurt timp efectele acestei încălcări suferite de persoanele impozabile.

65

În ceea ce privește condițiile în care se plătesc asemenea dobânzi, rezultat din jurisprudența amintită la punctul 37 din prezenta hotărâre că, în lipsa unei legislații a Uniunii, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru atribuția de a prevedea aceste condiții, sub rezerva respectării în special a principiilor echivalenței și efectivității.

66

În ceea ce privește principiul efectivității, singurul vizat de a treia și de a patra întrebare din cauza C-126/18, cerința referitoare la depunerea de către persoana impozabilă a unei cereri de plată a unei dobânzi de întârziere datorate în cazul în care administrația întârzie să plătească o creanță care rezultă din încălcarea dreptului Uniunii de către stat nu poate, în sine, să facă practic imposibilă exercitarea dreptului la rambursarea unui excedent de TVA reținut cu încălcarea dreptului Uniunii. Astfel cum a arătat guvernul maghiar, prin depunerea unei astfel de cereri, persoana impozabilă informează administrația fiscală cu privire la creanța sa, iar tocmai această cerere permite administrației să se asigure cu privire la cuantumul și la temeiul juridic al creanței în cauză.

67

Întrând seama de autonomia procedurală de care dispun statele membre pentru a prevedea, în dreptul lor național, condițiile procedurale pentru plata dobânzilor aferente cuantumurilor taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, cerința referitoare la depunerea de către persoana impozabilă a unei cereri de plată a unei dobânzi de întârziere datorate în cazul în care administrația întârzie să plătească o creanță care rezultă din încălcarea dreptului Uniunii de către stat nu este contrară principiului efectivității.

68

În consecință, nu este contrară principiului efectivității nici practica națională care aplică dobânda de întârziere prevăzută de dreptul național în cazul plății tardive de către administrația fiscală a unei creanțe datorate la cererea persoanei impozabile, de la data expirării unui termen de 30 sau de 45 de zile acordat administrației fiscale pentru soluționarea acestei cereri, indiferent dacă creanța a apărut în contextul rambursării unui excedent de TVA reținut cu încălcarea dreptului Uniunii.

69

În aceste condiții, este necesar să se răspundă la a treia și la a patra întrebare adresate în cauza C-126/18 că dreptul Uniunii și în special principiul efectivității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici a unui stat membru care, în primul rând, condiționează plata unei dobânzi de întârziere datorate ca urmare a faptului că administrația fiscală nu a efectuat, în termenul stabilit, plata unei creanțe datorate pentru rambursarea unui excedent de TVA reținut cu încălcarea dreptului Uniunii de introducerea unei cereri specifice, deși, în alte cazuri, o astfel de dobândă se acordă din oficiu, și, în al doilea rând, aplică această dobândă de la data expirării termenului de 30 sau de 45 de zile acordat administrației pentru soluționarea unei astfel de cereri, iar nu de la data la care acest excedent a fost constituit.

Cu privire la a cincea și la a șasea întrebare adresate în cauza C-126/18

70

Dat fiind că, pe de o parte, a cincea întrebare din cauza C-126/18 este adresată în ipoteza în care Curtea ar răspunde afirmativ la a patra întrebare și, pe de altă parte, a șasea întrebare din această cauză este adresată în ipoteza în care Curtea ar răspunde afirmativ la a cincea întrebare, nu este necesar să se răspundă la aceste întrebări.

Cu privire la a opta întrebare în cauza C-126/18

71

Prin intermediul celei de a opta întrebări adresate în cauza C-126/18, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii și în special articolul 183 din Directiva TVA, precum și principiul efectivității trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici a unui stat membru în temeiul căreia nu poate fi acordată plata unei dobânzi de întârziere datorate ca urmare a faptului că administrația fiscală nu a efectuat, în termenul stabilit, plata unei creanțe din dobânzi datorate pentru rambursarea unui excedent de TVA reținut cu încălcarea dreptului Uniunii, pentru perioada în care acest excedent a fost constituit, decât în cazul în care declarația persoanei impozabile aferentă perioadei în care acest stat membru a încetat încălcarea dreptului Uniunii evidențiază un excedent de TVA deductibil.

72

În această privință, din decizia de trimitere în cauza C-126/18 reiese că Dalmandi Mezőgazdasági a obținut plata unei dobânzi de întârziere în valoare de 7000 HUF (aproximativ 22 de euro) pentru depășirea termenului de soluționare a cererii sale din 30 septembrie 2016 prin care se urmărește plata dobânzilor aferente excedentelor de TVA deductibil reținute cu încălcarea dreptului Uniunii, pentru o perioadă ulterioară cererii sale, în timp ce administrația fiscală a refuzat să îi plătească o astfel de dobândă pentru perioada anterioară cererii sale. În plus, este cert că declarația acestei societăți referitoare la perioada în care statul maghiar a încetat această încălcare a dreptului Uniunii nu a evidențiat un excedent de TVA deductibil.

73

Or, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 67 și 68 din prezenta hotărâre, administrația fiscală putea, fără a încălca principiul efectivității, să refuze plata unei astfel de dobânzi de întârziere pentru perioada anterioară introducerii cererii.

74

În aceste condiții, nu este necesar să se răspundă la întrebarea dacă, ținând seama de cerințele care decurg din acest principiu, administrația putea refuza plata unei astfel de dobânzi în ceea ce privește aceeași perioadă pentru un alt motiv decât întârzierea în depunerea cererii, având în vedere că, în declarația persoanei impozabile aferentă perioadei în care statul maghiar a încetat respectiva încălcare a dreptului Uniunii, nu figura un excedent de TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

75

Întrucât, în privința părților din litigiile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

1)

Dreptul Uniunii și în special principiile efectivității și neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun practicii unui stat membru care constă în calcularea dobânzilor aferente excedentelor de taxă pe valoarea adăugată (TVA) deductibil reținute de acest stat membru după trecerea unui termen rezonabil, cu încălcarea dreptului Uniunii, prin aplicarea unei rate care corespunde ratei de referință a băncii centrale naționale, atunci când, pe de o parte, această rată este mai mică decât cea pe care o persoană impozabilă care nu este o instituție de credit ar trebui să o plătească pentru a împrumuta o sumă egală cu cuantumul menționat și, pe de altă parte, dobânzile aferente excedentelor de TVA în discuție curg într-o anumită perioadă de declarare, fără aplicarea unei dobânzi pentru a compensa persoanei impozabile deprecierea monetară provocată de scurgerea timpului în urma acestei perioade de declarare până la plata efectivă a acestor dobânzi.

2)

Dreptul Uniunii și în special principiile efectivității și echivalenței trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici a unui stat membru care supune unui termen de prescripție de cinci ani cererile de plată a dobânzilor aferente excedentului de taxă pe valoarea adăugată deductibilă reținut ca urmare a aplicării unei dispoziții naționale considerate contrare dreptului Uniunii.

3)

Dreptul Uniunii și în special principiul efectivității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici a unui stat membru care, în primul rând, condiționează plata unei dobânzi de întârziere datorate ca urmare a faptului că administrația fiscală nu a efectuat, în termenul stabilit, plata unei creanțe datorate cu titlu de rambursare a unui excedent de taxă pe valoarea adăugată reținut cu încalcarea dreptului Uniunii de introducerea unei cereri specifice, deși, în alte cazuri, o astfel de dobândă se acordă din oficiu, și, în al doilea rând, aplică această dobândă de la data expirării termenului de 30 sau de 45 de zile acordat administrației pentru soluționarea unei asemenea cereri, iar nu de la data la care acest excedent a fost constituit.

Semnături

( \*1 ) Limba de procedură: maghiara.