

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOMNUL GERARD HOGAN

prezentate la 11 septembrie 2019(1)

Cauzele conexate C-13/18 și C-126/18

Sole Mizo Zrt.

împotriva

Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[cerere de decizie preliminară formulată de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged, Ungaria)]

și

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.

împotriva

Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[cerere de decizie preliminară formulată de Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szekszárd, Ungaria)]

„Cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Răspunderea statelor membre – Dreptul la o despăgubire integrală sau dreptul la o compensație adecvată – Modul de calcul al dobânzilor datorate pentru a compensa prejudiciul cauzat – Principiile eficacității și echivalenței – Domeniul de aplicare”

1. Cele două cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare în cauză, care au fost formulate de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged, Ungaria) și de Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szekszárd, Ungaria) se referă la domeniul de aplicare al dreptului cetățeanului de a fi despăgubit ca urmare a neîndeplinirii de către un stat membru a obligațiilor care îi revin în temeiul dreptului Uniunii.

2. Aceste cereri au fost formulate în cadrul litigiilor desfășurate între Sole Mizo Zrt (C-13/18) și, respectiv, Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18), pe de o parte, și Nemzeti Adó és

Víhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria), pe de altă parte. Aceste cereri privesc legalitatea unei practici naționale stabilite de guvernul maghiar de a compensa plătitorii de TVA ca urmare a aplicării unei condiții prevăzute de dreptul național, care a fost ulterior declarat de Curte contrar dreptului Uniunii. Astfel cum ne propunem să explicăm, această practică națională pare să depășească în anumite privințe cerințele impuse de dreptul Uniunii, în timp ce în alte privințe aceasta nu îndeplinește aceste cerințe.

3. Înainte de a examina întrebările adresate, este însă mai întâi necesar să se stabilească dispozițiile relevante ale dreptului Uniunii și ale dreptului național.

I. **Dreptul Uniunii**

A. **Directiva 2006/112**

4. 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 datorată, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

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

B. **Dreptul național**

1. ***Norme care reglementează procedura de recuperare a TVA-ului***

5. Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (Legea CXXIII din 2011, de modificare în scop de armonizare a Legii CXXVII din 2007 privind taxa pe valoare adăugată și de reglementare a procedurii speciale de rambursare a taxei, denumită în continuare „Legea de modificare”) conține următoarele dispoziții:

„Articolul 1

(1) Sumele pentru care persoana impozabilă nu a putut solicita, în ultima declarație de TVA pe care era obligată să o prezinte înainte de intrarea în vigoare a prezentei legi («declarația»), dreptul său la recuperare în temeiul articolului 186 alineatele (2)-(4) din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [Legea CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată («Legea privind TVA-ul»)], abrogată prin prezenta lege – numai pentru suma pe care persoana impozabilă a declarat-o drept taxă pe achizițiile neplătite – poate face obiectul unei cereri de recuperare adresată autorităților fiscale de către persoana impozabilă până la data de 20 octombrie 2011, utilizând formularul prevăzut în acest scop; indiferent de acest termen, persoana impozabilă poate, în declarația corespunzătoare sistemului la care aceasta se supune, să ia în calcul sumele de mai sus ca un element de reducere a valorii taxei pe care este obligată să o plătească sau să își exercite dreptul la o rambursare în declarația sa. Această cerere este considerată a echivala cu o declarație în sensul dispozițiilor adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [(Legea XCII din 2003 de stabilire a Codului de procedură fiscală)]. Termenul limită pentru depunerea acestei cereri reprezintă un termen de decădere care nu poate fi prelungit.

(2) În cererea sa, pe care trebuie să o depună până la data de 20 octombrie 2011, persoana

impozabil? poate s? solicite autorit??ilor fiscale doar s? efectueze un nou audit al unei declara?ii pentru o perioad? anterioar? intr?rii în vigoare a prezentei legi, în scopul revizuirii consecin?elor juridice stabilite anterior, numai atunci când acesteia i?a fost impus?, printr?o decizie care a devenit definitiv? ca urmare a auditului anterior, o amend? fiscal? sau dobânzi de întârziere în temeiul articolului 186 alineatele (2)-(4) din [Legea privind TVA?ul], abrogat? prin prezenta lege sau în temeiul articolului 48 alineatul (7) din [fosta Lege privind TVA?ul]. Persoana impozabil? poate formula o astfel de cerere chiar ?i atunci când nu se prevaleaz? de dispozi?iile alineatului (1) de mai sus. Termenul limit? pentru formularea acestei cereri reprezint? un termen de prescrip?ie de care persoana impozabil? nu poate fi exceptat?.

[...]

Articolul 3

Articolul 186 alineatele (2)-(4) din [Legea privind TVA?ul], abrogat prin prezenta lege ?i articolul 48 alineatul (7) din [fosta Lege privind TVA?ul] nu se aplic? cauzelor aflate în curs de solu?ionare la data intr?rii în vigoare a prezentei legi sau celor introduse dup? aceast? dat?.”

2. **Codul de procedur? fiscal? din Ungaria**

6. Articolul 37 alineatele (4) ?i (6) din Az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea XCII din 2003 de stabilire a Codului de procedur? fiscal?, în continuare „Codul de procedur? fiscal?”) prevede în versiunea ini?ial?, care este cea citat? de guvernul maghiar în observa?iile sale ?i singura prezentat? Cur?ii(2) urm?toarele:

„(4) Data scadent? pentru plata unei subven?ii bugetare datorate persoanei impozabile este reglementat? de anexele la prezenta lege sau de o lege specific?. Subven?ia bugetar? sau TVA?ul a c?rui rambursare se solicit? trebuie s? fie pl?tit? în termen de 30 de zile de la primirea cererii (declara?iei), dar nu înainte de data scaden?ei, acest termen fiind prelungit cu 45 de zile atunci când valoarea TVA?ului recuperabil dep?e?te 500 000 de forin?i [500 000 HUF]. [...]

[...]

(6) În cazul în care administra?ia fiscal? efectueaz? o plat? cu întârziere, aceasta pl?te?te dobânzi la o rat? echivalent? cu cea a unei penalit??i de întârziere a pl??ii pentru fiecare zi de întârziere [...]

7. Articolul 124/C din Codul de procedur? fiscal?, în versiunea citat? de instan?a de trimitere(3) prevede:

„(1) În cazul în care Alkotmánybíróság [(Curtea Constitu?ional?, Ungaria)], Kúria [(Curtea Suprem?, Ungaria)] sau Curtea de Justi?ie a Uniunii Europene consider?, cu efect retroactiv, c? o norm? de drept care prevede o obliga?ie fiscal? este contrar? Constitu?iei sau unui act obligatoriu al Uniunii Europene sau, în cazul unui regulament local, oric?rei alte norme de drept, precum ?i c? aceast? decizie judiciar? d? na?tere unui drept de rambursare a persoanei impozabile în temeiul dispozi?iilor prezentului articol, autoritatea fiscal? ini?ial? efectueaz? rambursarea la cererea persoanei impozabile – în conformitate cu procedurile men?ionate în hot?rârea respectiv?.

(2) Persoana impozabil? poate s???i prezinte cererea în scris autorit??ii 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 scutire de la aplicarea prescrip?iei. Autoritatea fiscal? respinge cererea în cazul în care, la data public?rii sau notific?rii deciziei,

dreptul de a solicita desp?gubiri a expirat.

[...]

(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)”.

8. Articolul 124/D alineatele (1)-(3) din Codul de procedur? fiscal?, în versiunea citat? de instan?a de trimitere 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? ?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 limit? nu se accept? nicio cerere de prelungire a termenului de prescrip?ie.

(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 valorii recuperabile – luând de asemenea în considerare condi?iile de rambursare a taxei care urmeaz? a fi înregistrat? ca negativ?, prev?zute de Legea privind TVA?ul în vigoare la data la care ia na?tere dreptul de deducere –, 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”.

9. Primul paragraf al articolului 135 alineatul (4) din acela?i cod, astfel cum reiese din versiunea citat? de instan?a de trimitere, prevede:

„În cazul în care decizia adoptat? de autoritatea fiscal? sau stabilirea de c?tre aceasta a taxei pe baza informa?iilor care îi sunt comunicate este ilegal?, iar persoana impozabil? are prin urmare dreptul la o rambursare, autoritatea fiscal? pl?te?te dobânzi la valoarea care trebuie rambursat? la aceea?i rat? ca cea a unei penalit??i de întârziere la plat?, cu excep?ia cazului în care eroarea la stabilirea taxei se datoreaz? unei cauze ap?rute în sfera de responsabilitate a persoanei impozabile sau a unei persoane supuse obliga?iei de a furniza date”.

10. Articolul 164 alineatul (1) din Codul de procedur? fiscal?, în versiunea citat? de instan?a de trimitere, prevede:

„ Dreptul la stabilirea taxei expir? în termen de cinci ani de la ultima zi a anului calendaristic în

care ar fi trebuit să fie efectuat? declara?ia sau notificarea referitoare la această taxă sau, în lipsa unei astfel de declara?ii sau notificări, în cursul anului în care ar fi trebuit să fie plătită taxa. Cu excep?ia cazului în care se prevede altfel, dreptul de a solicita o subven?ie bugetară și dreptul la rambursarea plă?ilor în exces expiră 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”.

11. Articolul 165 alineatul (2) din codul respectiv, în versiunea citată de instan?a de trimitere, prevede:

„Rata penalit??ii de întârziere pentru fiecare zi calendaristică este egală cu 1/365 din dublul ratei de referin?? a băncii centrale în vigoare la data aplicării acesteia. Penalitatea de întârziere nu poate conduce ea însăși la aplicarea unei penalit??i de întârziere. Autoritatea centrală fiscală și vamală nu dispune efectuarea plă?ii penalit??ilor de întârziere în valoare mai mică de 2 000 HUF”.

II. Istoricul cauzei

12. Articolul 48 alineatul (7) din fosta Lege privind TVA-ul, care era în vigoare în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2005 și 31 decembrie 2007, și, ulterior, articolul 186 alineatul (2) din Legea privind TVA-ul, care era în vigoare în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2008 și 26 septembrie 2011, a condi?ionat rambursarea excedentului de TVA deductibil (și anume, suma care rămâne după ce TVA-ul datorat a fost extras din cel deductibil) de plata integrală a opera?iunilor care au dat na?tere TVA-ului deductibil (denumit în continuare „condi?ia de plată a contrapresta?iei”). În lipsa acestei plă?i, excedentul men?ionat trebuia să fie reportat în perioada fiscală următoare, ceea ce înseamnă că acesta era dedus din valoarea TVA-ului care trebuia plătit în perioada următoare.

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

14. Legea de modificare, care a fost adoptată de Parlamentul maghiar ca urmare a respectivei hotărâri, a abrogat, cu efect de la 27 septembrie 2011, articolul 186 alineatele (2)-(4) din Legea privind TVA-ul și permite în prezent rambursarea excedentului de TVA deductibil fără obliga?ia de a a?tepta efectuarea plă?ii contrapresta?iei datorate pentru opera?iuni în legătură cu care TVA-ul este deductibil. Referitor la acest aspect, instan?a de trimitere din cauza C-126/18 a declarat că, în conformitate cu această reglementare, persoanele impozabile pot:

- să solicite o rambursare prin intermediul unei cereri distincte de plată a TVA-ului re?inut, deși într-un termen de prescrip?ie,
- să solicite efectuarea acestei plă?i în cadrul declara?iilor lor fiscale, sau
- să utilizeze TVA-ul re?inut în declara?iile lor fiscale pentru a scădea taxa datorată.

15. În Ordonanța din 17 iulie 2014, pronunțată în cauza Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nepublicată, EU:C:2014:2127, punctul 39, denumită în continuare „Ordonanța Delphi”), Curtea a statuat că dreptul Uniunii, și în special articolul 183 din Directiva TVA, trebuie interpretat ca opunându-se legislației și practicii unui stat membru care interzice plata dobânzilor aferente valorii excedentului de TVA deductibil care nu a putut fi recuperat într-un termen rezonabil ca urmare a faptului că o dispoziție națională a fost considerată contrară dreptului Uniunii. Curtea a susținut însă în continuare că, în lipsa unei legislații a Uniunii în acest domeniu, revine dreptului național sarcina de a stabili, în conformitate cu principiile echivalenței și al eficacității, modalitățile de plată a unor astfel de dobânzi.

16. Ca urmare a pronunțării Ordonanței Delphi, administrația fiscală maghiară a dezvoltat o practică administrativă cu privire la care Kúria (Curtea Supremă) s-a pronunțat în decizia nr. Kfv.I.35.472/2016/5 din 24 noiembrie 2016, care, la rândul său, a servit drept bază pentru adoptarea unei decizii de principiu (nr. EBH2017.K18) intitulată „Examinare (referitor la rată și la termenul de prescripție) a aspectului privind dobânzile asupra TVA cumulate în mod obligatoriu ca urmare a condiției de plată” (denumită în continuare „decizia de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017”).

17. Potrivit deciziei de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017, în scopul calculării dobânzilor de întârziere aferente valorii TVA-ului care nu a fost recuperat în mod corespunzător ca urmare a condiției anterioare de plată a contraprestației, 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. Astfel, în ambele situații, potrivit deciziei menționate, autoritatea fiscală nu a săvârșit o încălcare a legii, ci a aplicat normele dreptului intern care erau în vigoare la momentul respectiv. Potrivit acestor două dispoziții legislative, rata dobânzilor aplicabilă este egală cu rata de referință simplă a băncii centrale.

– Pentru perioada care începe cu data la care dobânzile datorate de autoritatea fiscală au devenit exigibile și care se sfârșește cu data la care autoritatea fiscală competentă a plătit efectiv dobânzile, trebuie să fie aplicat articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, rata dobânzilor este echivalentă cu cea a unei penalități de întârziere la plată aplicate pentru fiecare zi de întârziere, și anume cu dublul ratei de referință a băncii centrale. Aceste dobânzi sunt calculate începând cu data primirii de către autoritatea fiscală a cererii distincte de rambursare sau a declarației fiscale care cuprinde cererea de rambursare.

III. Situația de fapt și cererile de decizie preliminară

A. Cauza C-13/18

18. La 30 decembrie 2016, Solemizo a depus la autoritatea fiscală, în temeiul ordonanței Delphi, o cerere de plată a dobânzilor aferente valorii excedentului de TVA deductibil care nu a fost rambursat la timp ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației. Această cerere se referea la diverse perioade de raportare cuprinse între lunile decembrie 2005 și iunie 2011. Prin această cerere s-au solicitat și dobânzi compuse ca urmare a întârzierii la plata dobânzilor menționate.

19. Prin decizia din 3 martie 2017, autoritatea fiscală de prim grad a admis parțial cererea

format de Sole Mizo și a dispus plata dobânzilor de întârziere în valoare de 99 630 000 HUF (aproximativ 321 501 EUR), respingând în același timp cererea societății de acordare a dobânzilor compuse din cauza întârzierii plății dobânzilor menționate.

20. Printr-o decizie din 19 iunie 2017, adoptată ca urmare a unei plângeri formulate de Sole Mizo, autoritatea fiscală de grad secund a modificat prima decizie, hotărând în favoarea societății Sole Mizo și dispunând o plată în valoare de 104 165 000 HUF (aproximativ 338 891 EUR) cu titlu de dobânzi de întârziere. Această valoare a fost calculată prin aplicarea unei rate corespunzătoare ratei de referință simple a băncii centrale. În ceea ce privește partea primei decizii care respingea solicitarea de plată a dobânzilor compuse, autoritatea fiscală de grad secund a anulat-o și a trimis înapoi efectuarea calculului acestor dobânzi autorității fiscale inițiale.

21. Sole Mizo a inițiat o acțiune în fața instanței naționale împotriva deciziei din 19 iunie 2017 a autorității fiscale de rang superior, susținând că și dobânzile datorate pentru a compensa prejudiciul suferit ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației trebuie stabilite la o rată corespunzătoare dublului rate de referință a băncii centrale, în conformitate cu articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală.

22. Prin urmare, instanța națională se întreabă dacă dobânzile datorate trebuie să fie calculate prin aplicarea unei rate corespunzătoare ratei de referință simple a băncii centrale sau prin aplicarea unei rate corespunzătoare dublului acestei rate. Mai precis, instanța respectivă își exprimă îndoieli cu privire la conformitatea cu principiul echivalenței, consacrat în dreptul Uniunii, a deciziei de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017, potrivit căreia articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală nu se poate aplica prin analogie „primei perioade”, deoarece autoritatea fiscală nu a sârvit încă nicio infracțiune, întrucât aceasta a aplicat pur și simplu dispozițiile dreptului național în vigoare la acel moment. Potrivit instanței naționale, dreptul Uniunii se opune unui astfel de raționament.

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

„1. Este conform cu dispozițiile dreptului [Uniunii], cu prevederile [Directivei TVA] (îndeosebi cu articolul 183 al acesteia) și cu principiul efectivității, al efectului direct și al echivalenței, o practică a unui stat membru prin care, în demersurile de examinare a dispozițiilor relevante în materie de [dobânzi de întârziere], se pornește de la premisa că autoritatea fiscală națională nu a sârvit încă o încălcare (abținere de acțiune) – adică nu a provocat o întârziere în ceea ce privește plata părții nerecuperabile a taxei pe valoare adăugată (denumită în continuare «TVA») [...] aferentă achizițiilor neplătite ale persoanelor impozabile – întrucât la data deciziei autorității 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 Curtea de Justiție?

2. Este conform cu dreptul Uniunii, îndeosebi cu dispozițiile Directivei privind TVA (mai ales cu cele ale articolului 183 al acesteia), și cu principiul echivalenței, al efectivității și al 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 solicitat într-un termen rezonabil din cauza unei cerințe din dreptul național, declarat contrară dreptului Uniunii de către Curtea de Justiție, două perioade delimitate, astfel încât:

– 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 contrar 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 a unui stat membru în temeiul creia, 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?”

B. Cauza C-126/18

24. La 30 decembrie 2016, Dalmandi a depus la autoritatea fiscală de prim grad o cerere de plată a dobânzilor de întârziere aferente valorilor TVA-ului care nu a fost rambursat la timp între anii 2005 și 2011 ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației. Suma solicitată a ajuns la valoarea de 74 518 800 HUF (aproximativ 240 515 EUR). Pentru calculul dobânzilor referitoare la despăgubirea pentru prejudiciul direct suferit, cererea a luat în considerare întreaga perioadă cuprinsă între data scadentă de rambursare pentru fiecare perioadă de raportare avută în vedere și data scadentă de rambursare pentru perioada de raportare în care a fost adoptată legea de modificare, și anume, 5 decembrie 2011. În scopul efectuării acestui calcul, cererea reținea aplicarea unei rate de două ori mai mare decât rata de referință a băncii centrale, în conformitate cu articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală. În plus, Dalmandi a solicitat plata unor 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.

25. Printr-o decizie din 10 martie 2017, autoritatea fiscală de prim grad a admis parțial cererea formulată de Dalmandi, prin acordarea de dobânzi în valoare de 34 673 000 HUF (aproximativ 111 035 EUR) în raport cu valorile excedentului de TVA deductibil reținut ilegal în cursul perioadei cuprinse între al patrulea trimestru al anului 2005 și luna septembrie (al treilea trimestru) a anului 2011, respingând în același timp restul capetelor de cerere.

26. Autoritatea și-a întemeiat cererea pe principiile stabilite în decizia de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017. În primul rând, în ceea ce privește solicitarea de plată a dobânzilor de întârziere, aceasta a aplicat articolele 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală. În al doilea rând, autoritatea a considerat că solicitarea Dalmandi de plată a dobânzilor compuse era nefondată, în măsura în care aceasta din urmă nu depusese nici o cerere distinctă de rambursare, nici o declarație fiscală care cuprindea o astfel de cerere. În al treilea rând, în ceea ce privește anul 2005, această autoritate a respins solicitarea Dalmandi de plată a dobânzilor de întârziere, considerând că primele trei trimestre ale acestui an erau prescrise.

27. Prin decizia din 12 iunie 2017, autoritatea fiscală de grad secund, în fața creia Dalmandi a depus cererea, a redus valoarea dobânzilor datorate în favoarea Dalmandi la 34 259 000 HUF și a admis decizia autorităților fiscale de prim grad în ceea ce privește restul solicitărilor.

28. Dalmandi a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la instanța de trimitere. Ca element

principal, aceasta ?i?a reiterat solicit?rile anterioare formulate în fa?a autorit??ilor fiscale. Mai precis, aceasta a sus?inut c? decizia de principiu a Cur?ii Supreme nr. 18/2017, pe care autoritatea fiscal? de grad secund s?a întemeiat în decizia sa din 12 iunie 2017, încalc? principiul echivalen?ei, al efectivit??ii ?i al efectului direct consacrate în dreptul Uniunii, în primul rând atunci când: (i) a considerat c? articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedur? fiscal? nu se poate aplica pentru motivul c? autoritatea fiscal? nu a s?vâr?it nicio înc?lcare atunci când a aplicat dreptul na?ional în vigoare la acea dat?; (ii) atunci când a exclus faptul c? o ab?inere de a ac?iona poate fi re?inut? împotriva autorit??ii fiscale, dac? nu a fost formulat? o cerere de rambursare special?; ?i (iii) atunci când a stabilit ca dat? de la care trebuie calculat termenul de prescrip?ie, data anterioar? celei de la care solicitarea de plat? a dobânzilor a devenit scadent?.

29. 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 principiul efectivit??ii, al efectului direct ?i al echivalen?ei, o practic? judiciar? 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 a ac?iona) – adic? 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 constatat? abia ulterior de Curtea de Justi?ie? Astfel, practica na?ional? a acceptat c? aplicarea acestei cerin?e stabilite în norma na?ional? care înc?lca dreptul [Uniunii] era cvasi?conform? în drept pân? în momentul în care legiuitorul na?ional a abrogat?o în mod oficial?

2. Sunt conforme cu dreptul Uniunii, îndeosebi cu dispozi?iile [Directivei TVA] (mai ales articolul 183 al acesteia), ?i cu principiul echivalen?ei, al efectivit??ii ?i al propor?ionalit??ii, legisla?ia ?i practica intern? ale unui stat membru care, în aplicarea normelor relevante în materie de dobânzi de întârziere, fac distinc?ie dup? 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 a c?rui rambursare nu a putut fi solicitat? într?un termen rezonabil din cauza unei cerin?e din dreptul na?ional declarat? contrar? dreptului Uniunii de c?tre Curtea de Justi?ie, dou? perioade delimitate astfel încât:

– 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??ile fiscale maghiare nu au ac?ionat în mod nelegal prin neautorizarea pl??ii, 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], 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 [...] 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 dată ulterioară, luând în considerare îndeosebi faptul că cererea de plată a dobânzilor aferente taxelor reținute sau nerambursate cu încălcarea dreptului Uniunii este un drept subiectiv care decurge în mod direct chiar din dreptul Uniunii?

4. Este conform cu dreptul [Uniunii], cu articolul 183 din [Directiva TVA] și cu principiul efectivității o practică a unui stat membru în temeiul căreia persoana impozabilă trebuie să depună o cerere separată în cazul solicitării dobânzilor datorate în urma unei întârzieri comise de autoritatea fiscală, în timp ce în cazul altor cereri privind dobânzile de întârziere nu este necesară o astfel de cerere separată întrucât dobânzile se stabilesc din oficiu?

5. În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, este conform cu dreptul [Uniunii], cu articolul 183 din Directiva TVA și cu principiul efectivității o practică a unui stat membru în temeiul căreia dobânda compusă (dobânda la dobând) aferentă întârzierii la plata dobânzilor aplicate taxei reținute contrar dreptului Uniunii potrivit Curții de Justiție (dobânzi aferente TVA-ului, în speță, principalul) 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 neplătii, aflate în contradicție cu dreptul Uniunii, 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 încă plătite?

6. În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, este conform cu dreptul [Uniunii], 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 dobând) aferentă întârzierii la plata dobânzilor asupra taxei reținute contrar dreptului Uniunii, astfel cum a statuat Curtea de Justiție (dobânzi aferente TVA-ului, în speță, principalul) 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], 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);

- [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 rambursare, să invoce prescripția?

8. Este conform cu dreptul [Uniunii], 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 declarat 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 (septembrie 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.”

IV. Analiză

A. Cu privire la admisibilitatea întrebărilor preliminare adresate

30. Guvernul maghiar susține că întrebările adresate sunt inadmisibile, întrucât nu revine Curții, ci mai degrabă instanței naționale sarcina de a examina chestiunile ridicate în litigiile principale în ceea ce privește plata dobânzilor. Deși dreptul la plata dobânzilor derivă, în cauze precum acestea, din dreptul Uniunii, există o jurisprudență constantă potrivit căreia revine statelor membre sarcina de a defini metoda de calcul și de plată a unor astfel de dobânzi. Desigur, marja de apreciere acordată statelor membre în acest sens este determinată de necesitatea de a asigura conformitatea cu principiile echivalenței și al efectivității, însă verificarea respectării acestor principii este lăsată, cel puțin în primă instanță, exclusiv în sarcina instanțelor naționale.

31. De la început, trebuie observat că, deși guvernul maghiar se referă la inadmisibilitatea întrebărilor adresate în scopul pronunțării unei hotărâri preliminare, argumentele sale vizează de fapt competența Curții de a se pronunța cu privire la aceste întrebări, pentru motivul că în esență revine doar instanțelor naționale sarcina de a se pronunța cu privire la aspectul dacă legislația națională respectă principiile echivalenței și al eficacității.

32. În acest sens, este adevărat că articolul 267 TFUE abilitază Curtea nu să aplice normele dreptului Uniunii la o speță determinată, ci numai să se pronunțe asupra interpretării tratatelor și a actelor adoptate de instituțiile Uniunii(4). Se poate însă observa că întrebările adresate nu se referă nici la aplicarea concretă a dreptului Uniunii în litigiile principale, nici la stabilirea precisă a valorii despăgubirilor datorate reclamantelor, ci mai degrabă la interpretarea care trebuie dată anumitor dispoziții sau principii ale dreptului Uniunii în circumstanțe precum cele în discuție în aceste litigii. Mai precis, chestiunea dacă și în ce măsură statele membre beneficiază de o anumită marjă de apreciere în scopul de a defini metoda de calcul al compensației care trebuie acordată ca urmare a aplicării unei dispoziții declarate contrare cu dreptul Uniunii reprezintă, la rândul său, o chestiune de interpretare a dreptului Uniunii. Toate acestea înseamnă că Curtea are competență deplină să abordeze această chestiune.

33. Prin urmare, considerăm că Curtea are competența de a răspunde la întrebările adresate în scopul pronunțării unei hotărâri preliminare și nu trebuie să se pronunțe în sensul inadmisibilității întrebărilor adresate.

B. Observații preliminare

34. Înainte de a analiza diversele chestiuni ridicate de aceste două cauze, este necesar să facem câteva observații preliminare cu privire la contextul în care acestea au luat naștere.

35. În Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530), Curtea a constatat că, prin aplicarea condiției de plată a contraprestației în raport cu cererile formulate pentru rambursarea cu titlu de TVA a excedentului de TVA deductibil, Ungaria a încălcat articolul 183 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității fiscale. În această privință, nu ne

propunem să revenim asupra motivelor care au condus la pronunțarea acestei hotărâri. Este însă important să subliniem că, în temeiul supremației dreptului Uniunii, această constatare a dat naștere unei obligații din partea Ungariei de a trage concluziile necesare din această hotărâre.

36. Această obligație include abrogarea condiției de plată a contraprestației de către acest stat membru(5), rambursarea excedentului de TVA deductibil care exista încă în ziua pronunțării Hotărârii din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530)(6), precum și despăgubirea persoanelor impozabile pentru prejudiciile pe care acestea le-au suferit ca urmare a aplicării acestei condiții(7). Prezentele cauze se referă numai la această din urmă obligație. În acest sens, trebuie reamintit că faptul că un stat membru a încălcat dreptul Uniunii nu este în sine suficient pentru a fi considerat răspunzător pentru prejudiciile cauzate. Pentru angajarea răspunderii unui stat membru, trebuie îndeplinite cele trei condiții stabilite în Hotărârea Francovich(8) (în continuare „condițiile Francovich”): (i) norma de drept al Uniunii încălcată trebuie să aibă ca obiect conferirea de drepturi particularilor; (ii) încălcarea acestei norme trebuie să fie suficient de gravă; și (iii) trebuie să existe o legătură directă de cauzalitate între încălcarea obligației și prejudiciul suferit de particulari(9). În plus, în conformitate cu o jurisprudență constantă privind responsabilitatea instituției Uniunii, care în opinia noastră este aplicabilă prin analogie și în cazul răspunderii statelor membre individuale(10), prejudiciul suferit trebuie să fie real și cert(11). Întrucât în litigiul principal, excedentul de TVA deductibil ar fi putut fi reutilizat în următoarea declarație fiscală pentru a compensa unele sume datorate cu titlu de TVA, s-ar putea ridica întrebarea dacă prejudiciul pentru care se solicită plata compensației este real și cert(12).

37. Cu toate acestea, trebuie subliniat că, în ordonanța Delphi, Curtea a fost foarte explicită: toate „persoanele impozabile care au obținut o rambursare a excedentului de TVA [deductibil] după un termen rezonabil au dreptul la plata dobânzilor pentru întârzierea la plată în temeiul dreptului Uniunii”(13). În lumina acestei ordonanțe, este evident că Ungaria are obligația de a efectua plata dobânzilor corespunzătoare în scopul de a despăgubi persoanele impozabile care au suferit prejudicii financiare ca urmare a impunerii condiției de plată a contraprestației.

38. Prin urmare, singurele chestiuni care rămân să fie analizate sunt cele referitoare la întinderea compensației care trebuie acordată și la măsurile pe care Ungaria trebuie să le asigure pentru a permite persoanelor impozabile să își exercite dreptul la despăgubiri, de care beneficiază în temeiul dreptului Uniunii. Acestea sunt mai exact cele două chestiuni care sunt acum analizate în aceste cauze conexate. Prin urmare, aceste cauze ar trebui percepute drept ceea ce acestea reprezintă cu adevărat, și anume două cauze referitoare la întinderea obligației statelor membre de a plăti pentru prejudiciul pe care acestea l-au cauzat ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor care le revin de a aplica în mod corespunzător dreptul Uniunii. În ceea ce privește prima chestiune, trebuie reamintit că, atunci când sunt îndeplinite condițiile stabilite în Hotărârea Francovich, statele membre pot evita răspunderea numai în trei situații concrete.

39. În primul rând, obligația de a plăti despăgubiri ar fi putut deveni prescrisă în temeiul dreptului național. Propunem acum să examinăm această chestiune în contextul celei de-a șaptea întrebări.

40. În al doilea rând, victima ar fi putut contribui la propriul prejudiciu(14). Desigur, această excepție nu se aplică în litigiul principal.

41. O a treia excepție ar putea fi pusă în aplicare atunci când valoarea despăgubirii respective ar putea genera costuri financiare atât de mari pentru statul în cauză, încât ar pune stabilitatea finanțelor sale publice în discuție. Cu toate acestea, cu excepția poate a unor circumstanțe excepționale(15), revine *exclusiv* Curții sarcina de a limita sau de a suspenda efectul dreptului Uniunii pentru a lua în considerare existența unor împrejurări excepționale(16). Prin urmare, statele membre nu se pot întemeia însă pe propria lor bunăcredință sau pe existența unor

circumstanțe excepționale, precum riscul de a compromite stabilitatea finanțelor publice, înainte ca propriile instanțe naționale să solicite reducerea compensației datorate în mod normal – presupunând, desigur, că sunt îndeplinite condițiile stabilite în Hotărârea Francovich(17). Întrucât, în prezenta cauză, Ungaria nu a ridicat aceste chestiuni în fața Curții și având în vedere că nu rezultă că există astfel de circumstanțe excepționale – precum cele menționate în jurisprudența Curții – această excepție este irelevantă în scopul prezent.

42. Întrucât ultimele două excepții nu se aplică în prezenta cauză, iar statul membru a fost considerat răspunzător pentru prejudiciile cauzate, chestiunea care se ridică privește numai întinderea compensației care trebuie acordată.

43. În acest sens, se poate remarca faptul că, potrivit unor hotărâri judecătorești, justițiabilii au dreptul la o despăgubire *integrală* în raport cu prejudiciul suferit(18), în timp ce, conform altor câteva hotărâri pronunțate în special în materie fiscală, în care erau în discuție sume importante de bani, statele membre au obligația de a asigura pur și simplu o compensație *adekvat* pentru prejudiciul suferit(19).

44. În ceea ce ne privește, considerăm că aceste două linii de jurisprudență nu sunt de fapt în dezacord unele cu altele. În opinia noastră, ceea ce Curtea a încercat să sublinieze prin utilizarea noțiunii „adekvat” este faptul că, în anumite situații specifice, obligația *prima facie* de a furniza o *despăgubire integrală* pentru prejudiciul cauzat prin încălcarea dreptului Uniunii ar putea fi calificată în anumite cazuri pe considerente de ordin practic și de eficacitate generală. Cu alte cuvinte, chiar și atunci când sunt îndeplinite condițiile stabilite în Hotărârea Francovich, dreptul care trebuie conferit justițiabililor din dreptul Uniunii de a fi despăgubiți integral pentru orice încălcare a acestui drept nu este absolut. Susținem acest punct de vedere pentru următoarele motive.

45. În primul rând, în unele cazuri, dreptul Uniunii însuși prevede o normă specifică pentru a calcula despăgubirea care trebuie acordată. Cu toate acestea, astfel cum a subliniat Curtea, nici Directiva TVA, nici vreun alt act al Uniunii nu prevede o metodă de calcul al dobânzilor datorate în caz de rambursare tardivă a excedentului de TVA. Prin urmare, această excepție nu se aplică în acest caz.

46. În al doilea rând, în cazul în care stabilirea precisă a prejudiciului suferit este excesiv de dificilă, compensația care trebuie plătită poate fi calculată pe baza unei metode care, fără a fi în mod necesar exactă, este destinată să asigure pe cât posibil repararea integrală a prejudiciului suferit(20).

47. În al treilea rând, dacă normele în materie de compensare aplicate de statele membre trebuie să urmărească să asigure cel puțin ceva asemănător cu o despăgubire integrală pentru prejudiciul suferit ca urmare a încălcării dreptului Uniunii, modalitățile practice de atingere a acestui obiectiv constituie în mod necesar responsabilitatea statelor membre, având în vedere că un astfel de obiectiv necesită luarea în considerare a unor variabile interne de ordin economic. Prin urmare, în lumina indicatorilor economici existenți, statele membre au dreptul să specifice care sunt indicatorii sau ratele care trebuie luate în considerare. Acestea nu pot alege, desigur, o rată a creșterii aplicare nu ar avea cel puțin drept scop despăgubirea integrală acordată pentru prejudiciul real și cert suferit.

48. Prin urmare, considerăm că atunci când, în Ordonanța din 17 iulie 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nepublicată, EU:C:2014:2127), Curtea a făcut referire la Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail Ltd și alții (C-591/10, EU:C:2012:478), în care s-a statuat la punctul 27 că „revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribuția de a prevedea condițiile în care se impune acordarea acestor dobânzi, în special rata și modul de

calcul al dobânzilor (dobânzi simple sau dobânzi compuse)", intenția Curții nu era aceea de a se îndepărta de principiul reparării integrale, ci mai degrabă aceea de a menționa faptul că rata efectivă care trebuie aplicată – cea care echivalează cu o reparare integrală – depinde de situația existentă efectiv în fiecare stat membru(21).

49. În afară de aceste situații, odată ce sunt îndeplinite cele trei condiții stabilite în Hotărârea Francovich pentru a angaja răspunderea, orice persoană care suferă prejudicii cauzate de o încălcare a dreptului Uniunii are dreptul la o despăgubire integrală. Într-adevăr, acordarea a ceva care este cel puțin similar cu o despăgubire integrală este necesară pentru a asigura efectivitatea deplină a dreptului Uniunii, astfel cum este impus de principiul supremației acestui drept(22) și în temeiul dreptului fundamental la o protecție judiciară efectivă, consacrat la articolul 47 primul paragraf din cartă.

50. Prin urmare, în litigiul principal, persoanele impozabile în cauză care au suferit prejudicii financiare ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației au, în principiu, dreptul la o sumă de bani care echivalează cu o despăgubire integrală. Mai precis, întrucât, atunci când cauza Comisia/Ungaria era în curs de soluționare, guvernul maghiar nu a invocat în fața Curții argumentul potrivit căruia existau circumstanțe excepționale care să justifice faptul că aplicarea în timp a dreptului Uniunii va fi suspendată, acesta nu mai poate invoca acest lucru. În orice caz, sumele de bani în cauză, deși consistente, nu sunt atât de importante încât să pună în pericol stabilitatea finanțelor publice ale acestui stat membru.

51. În plus, în măsura în care, în situații precum cele în litigiu, prejudiciul apărut ia forma privării de beneficiul unei anumite sume de bani pentru o perioadă limitată, un astfel de prejudiciu trebuie calculat prin raportare la prețul pe care o persoană ar trebui să îl plătească pentru a împrumuta aceeași sumă de bani de la o instituție de credit. Prin urmare, această despăgubire trebuie să ia forma unor dobânzi. Strict vorbind însă, acestea din urmă nu reprezintă dobânzi de întârziere în sensul obișnuit al jurisprudenței Curții.

52. În acest sens, trebuie subliniat faptul că diverse tipuri de dobânzi și denumirea acestora variază de la un stat membru la altul și că jurisprudența Curții nu a fost întotdeauna constantă în utilizarea anumitor noțiuni. Mai precis, noțiunea de „dobânzi de întârziere” pare să fi fost uneori utilizată în sensul noțiunii franceze de „intérêt moratoire”(23), care necesită existența unei datorii recunoscute, iar alteori, într-un sens mai general, desemnând orice tip de dobânzi aferente unei plăți tardive, indiferent dacă acestea sunt punitive sau compensatorii(24). Propunem aadar să ne concentrăm atenția asupra diverselor tipuri de dobânzi aplicabile decât asupra denumirii sau descrierii lor, care pot varia în funcție de dreptul și de practica națională.

53. În ceea ce privește cea de-a doua chestiune, și anume condițiile în care statele membre trebuie să plătească compensația, există o jurisprudență constantă potrivit căreia aceste condiții intră sub incidența autonomiei procedurale a fiecărui stat membru(25). Într-adevăr, în lipsa unei reglementări a Uniunii în această materie, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru atribuția de a stabili condițiile în care trebuie plătite dobânzile – iar nu valoarea acestora din urmă(26). Aceste condiții trebuie însă să respecte principiile echivalenței și eficacității acestor atac(27).

54. *Principiul efectivității* impune ca statele membre să prevadă un sistem de cenzuri de atac și de proceduri legale care să nu facă practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii(28). Prin urmare, normele procedurale care reglementează aceste cenzuri de atac nu trebuie să fie concepute într-un asemenea mod încât să facă imposibil sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite justițiabililor de ordinea juridică a Uniunii(29). Mai pe larg, acest principiu necesită ca drepturile pe care dreptul Uniunii le conferă particularilor să fie efectiv aplicate(30).

55. În ceea ce privește *principiul echivalenței*, acesta presupune că norma națională în discuție se aplică fără distincție atât acțiunilor întemeiate pe încălcarea dreptului Uniunii, cât și celor întemeiate pe nerespectarea dreptului intern care au un obiect și o cauză asemănătoare, având în vedere atât obiectul, cât și elementele esențiale ale acțiunilor de natură internă presupuse a fi similare(31). Pentru a verifica dacă principiul echivalenței este respectat în acțiunea principală, trebuie să se examineze, prin urmare, dacă există, pe lângă o normă de prescripție precum cea din acțiunea principală, aplicabilă acțiunilor destinate să asigure în dreptul intern protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, o normă de prescripție aplicabilă acțiunilor din dreptul intern și dacă, având în vedere obiectul și elementele lor esențiale, cele două norme de prescripție pot fi considerate similare(32).

56. Acestea sunt principiile în lumina cărora trebuie să fie examinate întrebările adresate.

57. În sfârșit, întrucât persoanele impozabile au în principiu dreptul de a obține măcar ceva ce echivalează cu o despăgubire integrală pentru prejudiciul suferit, propunem să examinăm împreună diferitele întrebări referitoare la compatibilitatea metodei de calcul al valorii compensației utilizate de practica națională în litigiu cu dreptul Uniunii.

C. Cele trei întrebări adresate în cauza C-13/18 și primele două întrebări adresate în cauza C-126/18

58. În esență, instanța de trimitere din cauza C-13/18, prin intermediul celor trei întrebări pe care le adresează, precum și instanța de trimitere din cauza C-126/18, prin intermediul primelor două întrebări adresate, solicită să se stabilească dacă, într-o situație precum cea în discuție în litigiile principale, articolul 183 din Directiva TVA, principiile efectivității și al echivalenței cenzurilor de atac, precum și cele ale efectului direct și al proporționalității, trebuie interpretate ca opunându-se unei practici naționale de a calcula dobânzile care sunt datorate ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației în raport cu rata corespunzătoare celei a băncii centrale, iar nu în raport cu dublul acestei rate, astfel cum este prevăzut în reglementarea națională în cauză, în caz de întârziere la plată de către autoritatea administrativă a unei datorii scadente.

59. Întrucât dreptul de a obține ceva ce echivalează fie cu o despăgubire integrală, fie cu ceva similar acesteia derivă din principiul supremației dreptului Uniunii, acesta este contextul în care propunem să examinăm cele trei întrebări adresate în cauza C-13/18, precum și primele două întrebări adresate în cauza C-126/18.

1. Compatibilitatea practicii naționale cu dreptul la despăgubire integrală

60. Astfel cum am arătat deja, dreptul Uniunii impune în principiu o despăgubire integrală pentru prejudiciul suferit, presupunând, desigur, că au fost îndeplinite condițiile stabilite în Hotărârea Francovich. Pentru a aprecia compatibilitatea practicii naționale în cauză cu dreptul Uniunii, este necesar să se stabilească, în primul rând, prejudiciul cauzat ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației și, în al doilea rând, aspectul dacă compensația prevăzută

de practica națională are ca scop acoperirea integrală a prejudiciilor suferite.

61. Astfel cum am explicat anterior, prejudiciile cauzate în litigiile principale constau în privarea nejustificată de dreptul de a obține rambursarea excedentului de TVA deductibil în termenele limită prevăzute de legislația națională(33). Întrucât contribuabilii aveau totuși dreptul de a utiliza acest excedent în declarația de TVA ulterioară în scopul de a compensa o datorie cu titlu de TVA, astfel de prejudicii pot fi considerate în practică ca fiind echivalentul unei plăți tardive(34). Prin urmare, la fel ca în cazul unei plăți tardive, este necesar: (i) să se stabilească perioada în care persoana impozabilă a fost privată de dreptul său (denumită în continuare „perioada de referință”); și (ii) să se aplice la valoarea excedentului de TVA deductibil, pentru care persoana în cauză nu a putut obține o rambursare, o rată a dobânzii care să reflecte consecințele acestei privațiuni pentru a cuantifica valoarea compensației datorate.

62. În circumstanțele în discuție în litigiile principale, punctul de plecare al perioadei de referință corespunde datei la care excedentul de TVA deductibil ar fi trebuit să fie rambursat persoanei impozabile dacă condiția de plată a contraprestației nu ar fi fost aplicată.

63. În acest sens, trebuie reamintit că revine statelor membre sarcina de a decide data la care trebuie să fie efectuată rambursarea, cu condiția ca această dată să se încadreze într-un termen rezonabil după depunerea declarației de TVA (denumită în continuare „termenul rezonabil de rambursare”)(35).

64. În ceea ce privește data de sfârșit a termenului rezonabil pentru efectuarea rambursării perioade de referință, în scopul reparării prejudiciului în discuție în litigiile principale, trebuie să se distingă două ipoteze în funcție de aspectul dacă persoana în cauză a îndeplinit în final condiția de plată a contraprestației sau dacă această persoană nu are altă opțiune decât aceea de a reporta excedentul de TVA deductibil în declarația următoare.

65. În prima situație, întrucât prejudiciul suferit a încetat la data la care TVA-ul a fost în final rambursat, această dată reprezintă data limită a perioadei de referință.

66. În a doua situație, data limită a perioadei de referință depinde de aspectul dacă excedentul de TVA deductibil reportat a fost utilizat în întregime în următoarea declarație în scopul de a deduce sau de a nu deduce orice datorie cu titlu de TVA. Dacă acesta ar fi cazul, prejudiciul a luat sfârșit în ziua în care persoana impozabilă ar fi trebuit să plătească respectiva datorie cu titlu de TVA dacă excedentul de TVA deductibil nu ar fi fost dedus din această datorie cu titlu de TVA. În situația în care excedentul de TVA deductibil nu a fost utilizat în întregime din cauza lipsei unei suficiente datorii cu titlu de TVA, efectele aplicării condiției de plată a contraprestației se extind la declarația de TVA ulterioară. Rezultă că, în principiu, pentru fiecare dintre aceste perioade impozabile ulterioare, trebuie să fie făcută o distincție între partea excedentului de TVA deductibil care este nouă și cea care a fost reportată din declarațiile anterioare. Astfel, în ceea ce privește partea corespunzătoare reportării unui excedent anterior, nu trebuie să se aplice niciun termen rezonabil de rambursare, deoarece, în cazul în care persoana impozabilă ar fi obținut rambursarea excedentului, aceasta ar fi beneficiat fără întrerupere de quantumul corespunzător.

67. Toate acestea sunt suficiente pentru a demonstra că cuantificarea exactă a prejudiciilor suferite în prezentele litigii este una relativ complexă.

68. În acest context, se poate spune că practica națională în cauză simplifică modul de calcul care trebuie efectuat. Astfel, din dosarul cauzelor reiese că Ungaria reține ziua următoare termenului limită de depunere a declarației de TVA ca punct de plecare al termenului rezonabil pentru efectuarea rambursării utilizat pentru calculul prejudiciilor. Acest lucru înseamnă că

compensa?ia se calculeaz? luând ca punct de plecare nu data la care ar fi trebuit s? fie efectuat? rambursarea, ci mai degrab? ziua urm?toare termenului limit? de depunere a declara?iei de TVA în care persoana impozabil? a indicat o valoare negativ? a TVA?ului.

69. În ceea ce prive?te termenul utilizat pentru a calcula prejudiciul, practica na?ional? re?ine termenul limit? de depunere a urm?toarei declara?ii. Prin urmare, pentru fiecare perioad? de raportare a TVA?ului, se calculeaz? o nou? valoare a prejudiciului, pe baza faptului c? prejudiciul suferit este considerat definitiv în ultima zi a termenului limit? de depunere a declara?iei de TVA în care persoana impozabil? a indicat o valoare negativ? a TVA?ului.

70. De?i aceast? metod? este diferit? de cea care ar putea fi utilizat? pentru a calcula prejudiciile suferite cu o precizie de contabilitate exact?, ea are avantajul de a simplifica acest calcul, deoarece, în ceea ce prive?te perioadele impozabile ulterioare, aceasta nu face distinc?ie între partea excedentului de TVA deductibil care se atribuie unui excedent anterior care a fost reportat ?i partea excedentului nou. Astfel, întrucât nu este aplicat niciun termen de rambursare, ra?iunea de a fi a excedentului de TVA deductibil ulterior nu are nicio importan??. Pentru acest motiv, aceast? metod? este înc? ?i mai avantajoas? pentru persoanele impozabile decât cea care permite o desp?gubire integral?, deoarece nu se aplic? niciun termen corespunz?tor termenului de rambursare aplicabil în mod normal.

71. Dup? cum am ar?tat, Curtea admite c?, atunci când stabilirea exact? a prejudiciilor suferite este dificil?, poate fi utilizat? o metod? bazat? pe un grad rezonabil de aproximare în m?sura în care cuantumul desp?gubirii nu este afectat excesiv. Având în vedere c? în acest caz stabilirea exact? a prejudiciilor suferite este foarte dificil de calculat cu precizie, consider?m c? Ungaria era în principiu autorizat? s? simplifice acest calcul.

72. În ceea ce prive?te rata dobânzilor care trebuie aplicat? pentru a asigura o desp?gubire integral?, aceasta trebuie s? corespund? celei pe care o persoan? impozabil? ar fi pl?tit?o pentru a ob?ine de la o institu?ie de credit suma corespunz?toare excedentului de TVA deductibil. Prin urmare, se poate presupune c? rata dobânzilor aplicabil? este egal? cu rata aplicat? de banca central? competent? pentru împrumuturile acordate pe termen foarte scurt, cu condi?ia ca aceast? rat? s? fie majorat? pentru a reflecta marja aplicat? în mod normal de c?tre institu?iile de credit(36). Astfel, în cazul în care o persoan? impozabil? ar trebui s? împrumute o sum? de bani pentru a rezolva o problem? de flux de numerar cauzat? de faptul c? nu a primit rambursarea excedentului s?u de TVA deductibil, aceast? persoan? ar trebui s? pl?teasc? mai mult decât rata aplicat? de banca central? competent?, aceast? rat? fiind disponibil? numai institu?iilor de credit.

73. La prima vedere, s?ar putea p?rea c? metoda utilizat? în litigiile principale este conform? cu cerin?ele dreptului Uniunii. La o analiz? mai atent? îns?, se poate spune c? metoda de calcul utilizat? de practica na?ional? în cauz? cuprinde dou? elemente care, în opinia noastr?, nu sunt conforme cu principiul desp?gubirii integrale.

74. Primul element se refer? la rata aplicat?. Astfel, aceast? rat? prev?zut? de practica na?ional? este cea aplicat? de banca central?, f?r? nicio majorare care s? reflecte marja aplicat? în mod obi?nuit de c?tre institu?iile de credit. Chiar dac? este l?sat? la latitudinea statelor membre alegerea ratei dobânzilor aplicabile în raport cu situa?ia lor economic?(37), nu este mai pu?in adev?rat c?, pentru a echivala cu o desp?gubire integral? (sau cel pu?in cu ceva care se apropie de aceast? sum?), rata aleas? nu se poate limita la rata de referin?? aplicat? de banca central?.

75. Al doilea element, mult mai important, se refer? la eroziunea monetar? cauzat? de devalorizare în timp. Într?adev?r, no?iunea de desp?gubire integral? înseamn? c?, atunci când, la fel ca în litigiile principale, prejudiciul se calculeaz? la data la care a devenit definitiv ? în loc de momentul în care a fost constatat? de autorit??ile fiscale sau de o instan?? na?ional? ? trebuie

adugat? la desp?gubirea pl?tit? o dobând? suplimentar? care reflect? deprecierea monetar? care a survenit din momentul în care prejudiciul a devenit definitiv(38).

76. În opinia noastră, plata acestor dobânzi este cea pe care Curtea a avut-o în vedere la punctul 34 din Ordonan?a din 17 iulie 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C?654/13, nepublicat?, EU:C:2014:2127), atunci când a statuat c? „persoanele impozabile care au ob?inut o rambursare a excedentului de TVA dup? trecerea unui termen rezonabil, aspect care revine instan?ei na?ionale s? verifice, au dreptul la plata dobânzilor de întârziere în temeiul dreptului Uniunii”(39).

77. În acest sens, trebuie s? subliniem de asemenea c? aceste dobânzi nu trebuie calculate pe baza ratei percepute de institu?iile de credit (sau de banca central?), ci mai degrab? în raport cu rata infla?iei, deoarece prezenta cauz? este în esen?? una referitoare la eroziunea valorii monetare a prejudiciului de la punctul în care prejudiciul a devenit definitiv.

78. În prezenta cauz?, din informa?iile furnizate de instan?ele de trimitere, care au fost confirmate de p?r?i ca r?spuns la o întrebare scris?, rezult? c? practica na?ional? în litigiu prevede plata dobânzilor compuse, îns? c? aceste dobânzi încep s? curg? din ziua urm?toare împlinirii termenului de 45 de zile de rambursare pentru declara?ia de TVA aferent? perioadei septembrie 2011(40), care, luând în considerare zilele nelucr?toare era 6 decembrie 2011.

79. Cu toate acestea, prejudiciile suferite de persoana impozabil? pot s? fi ap?rut ?i s? înceteze cu mult înainte de acest? dat?, deoarece, a?a cum s?a men?ionat anterior, persoanele impozabile ar fi putut s? îndeplineasc? condi?ia de plat? a contrapresta?iei înainte de a fi obligate s???i depun? urm?toarea declara?ie de TVA sau ar fi putut s? utilizeze excedentul de TVA deductibil pentru a compensa o datorie cu titlu de TVA în urm?toarea lor declara?ie de TVA(41).

80. De fapt, se pare c? dobânzile compuse prev?zute de practica na?ional? sunt de natur? diferit?, întrucât astfel de dobânzi sunt datorate din cauza întârzierii la plata compensa?iei de c?tre autoritatea administrativ?, odat? ce o cerere de plat? a fost introdus?, iar nu din cauza prejudiciului suferit de persoanele impozabile ca urmare a aplic?rii condi?iei de plat? a contrapresta?iei.

81. Prin urmare, observ?m c?, în litigiile principale, practica na?ional? în cauz? nu prevede pur ?i simplu plata unor dobânzi care urm?resc s? compenseze eroziunea monetar? ap?rut? între data la care prejudiciul a devenit definitiv, care este data la care se calculeaz? valoarea compensa?iei – în acest caz, data expir?rii termenului limit? de depunere a declara?iei urm?toare – ?i data la care valoarea compensa?iei este recunoscut? de c?tre autoritatea administrativ? sau de c?tre o instan?? ?i devine o crean?? executorie(42).

82. Întrucât, pentru acest motiv, practica na?ional? nu asigur?, în opinia noastră, o compensa?ie adecvat? pentru prejudiciul suferit de persoanele impozabile în cauz?, aceasta trebuie s? fie declarat? contrar? dreptului Uniunii.

2. *Solu?ie alternativ?*

83. În cazul în care Curtea consider? îns? c? compensa?ia solicitat? nu trebuie s? fie similar? cu ceva care echivaleaz? cu o desp?gubire integral? sau, în caz contrar, nu este de acord cu analiza efectuat? mai sus, propunem s? prezent?m acum o solu?ie alternativ? la chestiunile ridicate. Consider?m c? este evident c?, într-un fel sau altul, marja de apreciere a statelor membre de a decide metoda de calcul aplicabil? ar fi totu?i limitat? de principiile efectivit???i ?i al echivalen?ei. Restul prezentelor concluzii pleac? de la această ipotez?.

84. Principiul eficacit???i impune ca m?surile de remediere prev?zute de dreptul na?ional s?

permit? justi?iabililor s? î?i exercite drepturile conferite acestora de dreptul Uniunii în mod efectiv – iar nu doar teoretic. Prin urmare, acest principiu trebuie interpretat în sensul c? impune ca m?surile de remediere prev?zute de dreptul na?ional s? garanteze justi?iabililor dreptul de a solicita o compensa?ie pentru prejudiciile pe care ace?tia le?au suferit ca urmare a înc?lcării dreptului Uniunii, în m?sura în care sunt îndeplinite întotdeauna toate condi?iile Francovich în mod independent.

85. Chiar dac? compensa?ia pe care statele membre sunt obligate s? o asigure în temeiul Hot?rârii Francovich nu ar fi necesar s? echivaleze cu o desp?gubire integral?, consider?m totu?i c? statele membre trebuie s? desp?gubeasc? justi?iabilii de eroziunea monetar? a valorii compensa?iei, atunci când aceasta din urm? a fost calculat? prin raportare la un eveniment trecut, la fel ca în litigiile principale, ?i anume data stabilirii prejudiciului. Într?adev?r, existen?a unei astfel de obliga?ii decurge foarte clar din jurispruden?a Cur?ii(43).

86. Prin urmare, consider?m c?, în litigiile principale, chiar dac? nivelul compensa?iei pe care statele membre trebuie s? îl asigure nu ar trebui s? echivaleze cu o desp?gubire integral?, practica na?ional? în litigiu trebuie considerat? ca neasigurând o compensa?ie adecvat?.

87. În ceea ce prive?te principiul echivalen?ei, astfel cum am ar?tat deja, acest principiu impune ca toate normele aplicabile ac?iunilor s? se aplice f?r? distinc?ie atât ac?iunilor întemeiate pe înc?lcarea dreptului Uniunii, pe de o parte, cât ?i celor, similare, întemeiate pe nerespectarea dreptului intern, pe de alt? parte(44). Cu toate acestea, este clar c? acest principiu nu oblig? îns? un stat membru s? extind? regimul s?u de rambursare cel mai favorabil la ansamblul ac?iunilor în restituirea taxelor sau a redeven?elor percepute cu înc?lcarea dreptului Uniunii(45).

88. Practica na?ional? în materie de compensare în discu?ie în litigiile principale prevede aplicarea nu a articolului 37 alineatul (6) din Codul de procedur? fiscal? – care implic? aplicarea unei rate a dobânzilor echivalent? cu dublul ratei B?ncii Centrale a Ungariei –, ci mai degrab? a articolului 124/C ?i a articolului 124/D alineatul (6) din Codul de procedur? fiscal? care prev?d aplicarea unei rate egale cu rata de referin?? a B?ncii Centrale a Ungariei.

89. Din modul de formulare a articolelor 124/C ?i 124/D din Codul de procedur? fiscal? rezult? îns?, în mod clar, c? acestea se aplic? nu numai în cazul unei hot?râri pronun?ate de Curte prin care se constat? c? o reglementare na?ional?, precum cea aplicat? în Ungaria, este contrar? dreptului Uniunii, ci ?i în cazul în care Alkotmánybíróság (Curtea Constitu?ional?) sau Kúria (Curtea Suprem?) constat? c? o reglementare na?ional? este contrar? Constitu?iei Ungariei sau, în cazul unui reglement?ri locale, c? aceasta din urm? este contrar? oric?rei alte norme de drept.

90. În aceste condi?ii, se pare c?, de?i revine instan?ei na?ionale sarcina de a verifica acest lucru, articolele 124/C ?i 124/D din Codul de procedur? fiscal? reprezint? o lege special? destinat? în special s? reglementeze efectele unei hot?râri prin care o instan?? de grad superior constat? c? o norm? na?ional? este contrar? unei norme superioare care se aplic? atât ac?iunilor întemeiate pe dreptul Uniunii, cât ?i celor întemeiate exclusiv pe dreptul na?ional.

91. Desigur, motivul invocat de Kúria (Curtea Suprem?) pentru a justifica aplicarea articolelor 124/C ?i 124/D, mai degrab? decât a articolului 37 alineatul (6) din Codul de procedur? fiscal? ar putea fi considerat oarecum surprinz?tor. Astfel, potrivit acestei instan?e, aplicarea acestor dou? articole se explic? prin faptul c?, în circumstan?e precum cele în discu?ie în litigiile principale, autorit??ile fiscale nu au s?vâr?it o înc?lcare a legisla?iei na?ionale în vigoare atunci când au aplicat condi?ia de plat? a contrapresta?iei, întrucât aceast? condi?ie era la acel moment în vigoare. Astfel formulat?, aceast? explica?ie pare s? echivaleze cu negarea faptului c? condi?ia de plat? prealabil? a contrapresta?iei era înc? de la început contrar? dreptului Uniunii.

92. În timp ce explica?ia furnizat? de Kúria (Curtea Suprem?) poate fi considerat? oarecum surprinz?toare, aceasta nu afecteaz? în sine compatibilitatea practicii na?ionale cu dreptul Uniunii. Am ajuns la această concluzie întrucât, odat? ce m?surile de remediere puse la dispozi?ia justi?iabililor de c?tre statele membre sunt conforme cu dreptul Uniunii, faptul c? temeiurile invocate în scopul aplic?rii acestora sunt eronate nu le face contrare dreptului Uniunii. Prin urmare, deoarece articolele 124/C ?i 124/D se aplic? f?r? distinc?ie ambelor m?surilor de remediere întemeiate pe dreptul Uniunii, pe de o parte, sau exclusiv pe dreptul na?ional, pe de alt? parte, nu se poate constata înc?lcarea principiului echivalen?ei(46).

93. Având în vedere ra?ionamentul expus anterior, propunem s? r?spundem la cele trei întreb?ri adresate în cauza C?13/18 ?i la primele dou? întreb?ri adresate în cauza C?126/18, dup? cum urmeaz?: principiul suprema?iei dreptului Uniunii trebuie s? fie interpretat, într-o situa?ie precum cea descris? de instan?ele de trimitere, ca opunându?se unei practici na?ionale care calculeaz? dobânzile datorate pentru a compensa prejudiciile cauzate ca urmare a aplic?rii condi?iei de plat? a contrapresta?iei pe baza unei rate corespunz?toare celei aplicate de banca central? competent? principalelor opera?iuni de refinan?are, fie f?r? a majora această rat? pentru a reflecta rata pe care o persoan? impozabil? care nu este institu?ie de credit ar fi putut s? o ob?in? pentru a împrumuta aceea?i sum?, fie f?r? a acorda niciun fel de dobânzi pentru a compensa eroziunea monetar? privind valoarea compensa?iei datorate, atunci când aceasta din urm? a fost calculat? de la data la care prejudiciul a devenit definitiv.

D. Ultimele ?ase întreb?ri adresate de instan?a de trimitere în cauza C?126/18

94. Înainte de a examina ultimele ?ase întreb?ri adresate de instan?a na?ional? în cauza C?126/18, am dori s? formul?m câteva observa?ii preliminare.

95. În primul rând, observ?m c? în cuprinsul întreb?rilor sale, instan?a de trimitere din cauza C?126/18 men?ioneaz? articolul 183 din Directiva TVA, care constituie dispozi?ia care nu a fost respectat? de Ungaria în leg?tur? cu condi?ia de plat? prealabil? a contrapresta?iei. Întrucât acest articol nu men?ioneaz? îns? nicio norm? de procedur?, această dispozi?ie nu pare a fi relevant?. În plus, de?i instan?a de trimitere se refer? doar la principiul efectivit??ii în cuprinsul întreb?rilor sale, consider?m c? este necesar s? examin?m întreb?rile adresate ?i din perspectiva principiului echivalen?ei, deoarece aceste dou? principii stabilesc limitele aduse autonomiei procedurale de care beneficiaz? statele membre în organizarea m?surilor lor compensatorii.

96. În al doilea rând, întrucât practica na?ional? în litigiu prevede doar plata unor dobânzi compuse în cazul pl??ii tardive a dobânzilor destinate compens?rii ca urmare a aplic?rii condi?iei de plat? a contrapresta?iei, consider?m c? dac? aceste întreb?ri se refer? la no?iunea de „dobând? compus?”, ele vizeaz?, de fapt, dobânzile de întârziere datorate ca urmare a pl??ii cu întârziere a compensa?iei, calculate aici de la data la care a fost constatat prejudiciul(47). În orice caz, având în vedere r?spunsul pe care l?am dat la punctele 78-80 din prezentele concluzii, aspectele r?mase de examinat sunt condi?iile în care trebuie pl?tite aceste dobânzi.

97. În al treilea rând, ultimele întrebări adresate în cauza C-126/18 ar putea sugera că respectivele condiții de obținere a dobânzilor sunt deosebit de restrictive. Cu toate acestea, descrierea faptelor efectuată de instanța de trimitere sugerează că practica națională în litigiu nu este chiar atât de restrictivă pe cât par să sugereze aceste întrebări. Astfel, se pare că persoanele impozabile care au suferit de pe urma aplicării a două numitei condiții de plată a contraprestației erau totuși îndreptățite să obțină dobânzi de întârziere, chiar dacă nu au formulat nicio cerere distinctă, atunci când, odată ce a fost depusă cererea lor, administrația fiscală nu a plătit compensația datorată în termenul limită prevăzut la articolul 37 alineatul (4) din Codul de procedură fiscală al Ungariei(48).

98. Revine însă instanței de trimitere din cauza C-126/18 sarcina de a verifica dacă ipotezele avute în vedere în cuprinsul întrebărilor corespund situației reale în discuție în litigiul.

1. A treia întrebare

99. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța națională din cauza C-126/18 dorește în esență să se stabilească dacă principiile efectivității și al echivalenței trebuie interpretate ca opunându-se unei practici naționale care, în circumstanțe precum cele din litigiul principal, nu consideră, ca dată de început al calculului dobânzilor de întârziere datorate pentru plata cu întârziere a despăgubirii, nici data la care s-a produs prejudiciul, nici cea la care dobânzile plătite cu titlu de compensație pentru prejudiciul principal au devenit prima dată exigibile, ci mai degrabă o dată ulterioară.

100. În acest sens, am dori să subliniem că, în opinia noastră, obligația de a face ceea ce în esență echivalează cu o despăgubire integrală pentru prejudiciile cauzate de încălcarea dreptului Uniunii nu dă naștere ca atare la obligația statului membru în cauză de a plăti dobânzi de întârziere în caz de plată tardivă a compensației. Într-adevăr, plata unor astfel de dobânzi nu ia naștere direct din încălcarea dreptului Uniunii de către statul membru în cauză, ci mai degrabă din împrejurarea obiectivă că statul în cauză a plătit cu întârziere o datorie exigibilă.

101. În această privință, considerăm că principiul efectivității impune statelor membre să prevadă în legislația lor plata dobânzilor de întârziere în caz de plată tardivă a unei compensații datorate pentru o încălcare de către respectivul stat a obligațiilor care îi revin în temeiul dreptului Uniunii. În caz contrar, statele membre nu ar avea niciun interes să plătească compensația justițiabililor care au suferit efectele unei încălcări a dreptului Uniunii, situație care ar avea drept rezultat lipsirea de orice efect deplin al dreptului lor la o despăgubire integrală(49).

102. În litigiul principal, se pare că Dalmandi consideră că dobânzile de întârziere ar fi trebuit să fie aplicate de la data abrogării condiției de plată a contraprestației sau chiar de la data la care Curtea a pronunțat Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530), deoarece autoritatea fiscală ar fi trebuit să o despăgubească în mod automat ca urmare a aplicării acestei condiții.

103. Desigur, în cazul în care Curtea constată că, prin aplicarea unei reglementări naționale, un stat membru nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul dreptului Uniunii, principiul supremației dreptului Uniunii impune ca acest stat membru să ia imediat măsurile necesare să abroghe această reglementare și autoritățile sale naționale să înceteze imediat să o aplice(50).

104. Totuși, nici principiul supremației dreptului Uniunii, nici cel al efectivității cizilor de atac nu obligă statele membre să asigure în mod automat o compensație pentru prejudiciile pe care acestea le-au cauzat, ca urmare a încălcării dreptului Uniunii, sau chiar să întrerupă termenele de prescripție, prin organizarea, astfel cum a procedat Ungaria, a unei proceduri administrative de

compensare.

105. Este adevărat că, în cazul în care Curtea constată că o măsură legislativă sau administrativă adoptată de autoritățile unui stat membru este contrară dreptului Uniunii, acest stat este obligat să abroge măsura în cauză și, cu condiția aplicării condițiilor Francovich, să repare toate consecințele nelegale care iau naștere din aceasta(51).

106. Cu toate acestea, după cum a subliniat în mod repetat Curtea, normele procedurale care reglementează plata compensației datorate ca urmare a încălcării dreptului Uniunii se aplică în temeiul dreptului național, care poate impune formularea unei cereri în vederea plății compensației(52). Prin urmare, simplul fapt că imediat după pronunțarea Hotărârii din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530), sau chiar imediat după adoptarea legii de modificare, Ungaria nu a plătit în mod spontan nicio compensație persoanelor impozabile care au suferit de pe urma aplicării condiției de plată a contraprestației nu atrage în mod automat aplicarea dobânzilor de întârziere în raport cu această compensație. *Numai* atunci când legislația națională prevede că, în cazul în care o reglementare a legislației naționale a fost recunoscută de către o instanță ca încălcând o normă superioară de drept, astfel de dobânzi se aplică, *ipso jure*, de la data pronunțării hotărârii, statul membru în cauză este obligat, în temeiul principiul echivalenței, să aplice în mod automat dobânzi de întârziere.

107. Prin urmare, statele membre nu sunt obligate să asigure o compensație în mod spontan pentru prejudiciile pe care acestea le-au cauzat ca urmare a încălcării dreptului Uniunii. În schimb, rezultă că un stat membru poate, în principiu, să prevadă ca dobânzile de întârziere să nu curgă de la data la care s-a produs prejudiciul.

108. În mod similar, statele membre nu sunt obligate să prevadă că respectivele dobânzi vor fi plătite imediat după ce autoritatea sau instanța în cauză a stabilit că acest prejudiciu trebuie compensat.

109. Este adevărat că, în caz de plată tardivă a unei compensații datorate în temeiul dreptului Uniunii, statele membre trebuie să prevadă plata unor astfel de dobânzi. Cu toate acestea, autoritățile administrative nu își se poate pretinde să plătească în mod automat această compensație odată ce prejudiciile au fost recunoscute(53). Prin urmare, principiul efectivității nu obligă statele membre să prevadă ca data de început al calculului dobânzilor de întârziere să fie cea la care s-a produs prejudiciul sau la care dobânzile plătită cu titlu de compensație pentru prejudiciul principal au devenit prima dată exigibile, ci mai degrabă ca având loc într-un termen rezonabil după recunoașterea prejudiciului, fie de către organismul administrativ în cauză, fie de către o instanță.

110. În litigiul principal practica națională prevede, astfel cum înțelegem, plata unei astfel de dobânzi în cazul în care administrația nu a plătit dobândă pentru repararea prejudiciului în termen de 30 de zile (45 de zile în anumite cazuri) de la depunerea unei cereri de despăgubire, care pare a fi o perioadă rezonabilă de timp pentru ca administrația să examineze fondul cererii. Prin urmare, o astfel de perioadă nu poate fi considerată contrară principiului efectivității.

111. În ceea ce privește principiul echivalenței, întrucât instanța de trimitere din cauza C-126/18 este singura care cunoaște modul în care acest tip de dobânzi este aplicat în alte circumstanțe, revine acestei instanțe sarcina de a verifica dacă, în cauza în litigiu, nu se aplică termene limită mai scurte, atunci când statul membru în cauză trebuie să plătească o compensație pentru un motiv întemeiat exclusiv pe dreptul fiscal național.

112. În acest context, propunem ca răspunsul la cea de a treia întrebare să fie acela că principiile efectivității și al echivalenței măsurilor de remediere trebuie interpretate în sensul că nu se opun

unei practici na?ionale care, în circumstan?e precum cele din litigiul principal, consider? ca dat? de început al calcului dobânzilor de întârziere datorate, pentru plata cu întârziere a desp?gubirii, nu data la care dobânzile cu titlu de compensa?ie pentru prejudiciul principal au devenit prima dat? exigibile, ci mai degrab? o dat? ulterioar?, cu condi?ia ca, pe de o parte, această dat? s? nu fie amânat? dincolo de un termen rezonabil ulterior recunoa?terii obliga?iei de plat? a acestei compensa?ii ?i ca, pe de alt? parte, aceea?i dat? s? fie aplicat? ?i în caz de plat? tardiv? a unei compensa?ii întemeiate exclusiv pe dreptul na?ional.

2. A patra întrebare

113. Prin intermediul celei de a patra întreb?ri, instan?a na?ional? din cauza C?126/18 solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? principiile efectivit??ii ?i al echivalen?ei trebuie interpretate ca opunându?se unei practici na?ionale care, în scopul ob?inerii dobânzilor de întârziere, oblig? persoanele impozabile s? formuleze o cerere distinct?, în timp ce, în alte cazuri în care sunt de asemenea datorate dobânzi de întârziere, o astfel de cerere nu este obligatorie, deoarece acest tip de dobânzi este acordat în mod automat.

114. În acest sens, consider?m c? a obliga persoanele impozabile s? formuleze un anumit tip de cerere nu este ca atare contrar principiului efectivit??ii. Într?adev?r, o astfel de cerin?? nu are, potrivit expresiei utilizate de Curte, efectul de a face practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii(54). În cazul în care această cerin?? trebuie îns? s? fie aplicat? retroactiv persoanelor impozabile care ?i?au formulat ac?iunile înainte ca Curtea s? se fi pronun?at cu privire la compatibilitatea condi?iei de plat? a contrapresta?iei cu dreptul Uniunii, această cerin?? ar priva (sau cel pu?in ar putea priva) aceste ac?iuni de orice efect util(55) ?i, prin urmare, trebuie considerat? ca fiind contrar? principiului efectivit??ii.

115. În ceea ce prive?te principiul echivalen?ei, astfel cum acesta este formulat, întrebarea astfel adresat? implic? înc?lcarea acestui principiu. Astfel, dup? cum s?a explicat mai sus, principiul echivalen?ei impune ca acelea?i norme procedurale s? se aplice f?r? distinc?ie atât ac?iunilor întemeiate pe înc?lcarea dreptului Uniunii, cât ?i celor, similare, întemeiate pe nerespectarea dreptului intern(56).

116. Cu toate acestea, în litigiul principal, anumite elemente cuprinse în procedura privind dosarele cauzelor ar putea sugera c?, contrar premisei pe care se întemeiaz? cea de a patra întrebare, astfel cum a fost formulat? de instan?a de trimitere, introducerea unei cereri distincte nu este impus? numai în circumstan?e precum cele în litigiu (?i anume, o înc?lcare a dreptului Uniunii), ci ?i în alte câteva situa?ii care intr? exclusiv în domeniul de aplicare al dreptului na?ional.

117. Prin urmare, propunem s? se reformuleze cea de a patra întrebare ?i s? se r?spund? la aceasta în sensul c? principiile efectivit??ii ?i al echivalen?ei trebuie interpretate ca neopunându?se unei practici na?ionale care impune persoanelor impozabile s? introduc? o cerere distinct?, atunci când solicit? dobânzi de întârziere, cu condi?ia ca această cerin?? s? se aplice f?r? diferen?iere, indiferent dac? prejudiciul de la originea datoriei a c?rei plat? este tardiv? a ap?rut ca urmare a unei înc?lc?ri a dreptului Uniunii sau a dreptului na?ional.

3. A cincea ?i a opta întrebare

118. Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiile efectivității și al echivalenței trebuie interpretate ca opunându-se unei practici naționale potrivit căreia dobânzile de întârziere pot fi acordate numai dacă persoana impozabilă a depus o cerere prin care nu se solicită în mod expres plata dobânzilor, ci mai degrabă rambursarea excedentului de TVA deductibil al acestora, excedent care există încă la data abrogării condiției de plată a contraprestației.

119. Această întrebare este similară cu cea de a opta întrebare în care instanța de trimitere dorește să afle dacă principiile efectivității și al echivalenței se opun unei practici naționale potrivit căreia dobânzile de întârziere pot fi solicitate numai dacă persoana impozabilă este în mers să solicite rambursarea unui excedent de TVA deductibil pentru perioada de declarare a taxei în cursul căreia a fost abrogată condiția privind plata contraprestației.

120. Prin urmare, vom examina aceste două întrebări împreună, chiar dacă, din câte înțelegem, există o mică diferență între cele două: a cincea întrebare se referă la o condiție de formă, și anume, cerința ca persoana impozabilă să fie obligată să formuleze o cerere care nu are legătură cu datoria a cărei plată este tardivă, în timp ce a opta întrebare se referă la o condiție de fond, și anume, aceea ca persoana impozabilă să fie în mers să solicite rambursarea unui excedent de TVA deductibil pentru perioada de declarare a taxei în cursul căreia a fost abrogată dispoziția contrară dreptului Uniunii în cauză.

121. În acest sens, suntem nevoiți să recunoaștem că o practică care impune unei persoane impozabile să formuleze un anumit tip de cerere pentru plata dobânzilor de întârziere, deși neobișnuită, nu are ca atare efectul de a face practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii. Prin urmare, o astfel de condiție nu este contrară principiului efectivității, sub rezerva îndeplinirii următoarelor două cerințe.

122. În primul rând, persoana impozabilă trebuie să fi fost informată în mod relativ clar și prompt despre necesitatea de a introduce acest tip de cerere în scopul obținerii dobânzilor de întârziere.

123. În al doilea rând, cerința menționată nu trebuie să anuleze nicio condiție de fond. În particular, această cerință nu trebuie să aibă ca efect limitarea plății dobânzilor de întârziere în favoarea persoanelor impozabile care mai deșin încă un excedent de TVA deductibil la momentul abrogării condiției de plată a contraprestației. Astfel, prejudiciul aflat la originea datoriei s-ar fi putut produce cu mult înainte de perioada impozabilă care a precedat-o pe cea în cursul căreia a fost abrogată condiția de plată a contraprestației. În această situație, persoana impozabilă trebuie să aibă dreptul de a solicita dobânzi de întârziere în caz de plată tardivă a compensației datorate pentru acest prejudiciu – dacă acesta nu este prescris –, chiar dacă această persoană nu mai deține un excedent de TVA deductibil.

124. Prin urmare, considerăm că principiul efectivității se opune ca statele membre să limiteze plata dobânzilor de întârziere în favoarea persoanelor impozabile care deșin încă un excedent de TVA deductibil la momentul abrogării condiției de plată a contraprestației.

125. În ceea ce privește principiul echivalenței, acest principiu poate fi de asemenea încălcat în cazul în care cerințele menționate în cea de a cincea și în cea de a opta întrebare se aplică numai în caz de plată tardivă a unei despăgubiri pentru încălcarea dreptului Uniunii, iar nu în cazul încălcării unei norme de drept național. Nu există însă suficiente informații pentru a stabili dacă acest lucru este de fapt valabil în litigiul principal(57).

126. Desigur, acest lucru ar fi total diferit în cazul în care cerința de a avea un excedent de TVA deductibil la data la care a fost abrogată condiția privind achizițiile achitate se aplică doar la

cererile de plat? a dobânzilor de întârziere pentru plata cu întârziere a desp?gubirii datorate având în vedere termenul foarte precis în care un excedent de TVA deductibil a fost men?ionat în declara?ia de TVA anterioar? adopt?rii legii de modificare.

127. Într?un astfel de caz, întrucât cerin?a în cauz? nu ar afecta plata dobânzii pentru plata cu întârziere a compensa?iei datorate pentru un prejudiciu care a survenit înaintea perioadei respective, în cazul unei persoane impozabile care nu mai avea un excedent de TVA deductibil la momentul abrog?rii condi?iei de plat? a contrapresta?iei, în opinia noastră? nu se poate constata în mod întemeiat înc?lcarea principiului efectivit??ii. Astfel, această? cerin?? ar echivala pur ?i simplu cu verificarea existen?ei oric?rui prejudiciu real, prin solicitarea persoanelor în cauz? s? indice dac? acestea de?in un excedent de TVA deductibil pentru actuala perioad? impozabil?.

128. În lumina celor de mai sus, propunem s? se r?spund? la cea de a cincea ?i la cea de a opta întrebare c? principiile efectivit??ii ?i al echivalen?ei trebuie interpretate în sensul c? nu se opun unei practici na?ionale potrivit c?reia dobânzile de întârziere pot fi acordate numai dac? o persoan? impozabil? a depus o cerere al c?rei con?inut nu se refer? la plata compensa?iei datorate pentru toate prejudiciile cauzate ca urmare a aplic?rii condi?iei de plat? a contrapresta?iei, ci la recuperarea, la data abrog?rii acestei condi?ii, a excedentului de TVA deductibil existent la acea dat?, cu condi?ia ca, pentru a depune o astfel de cerere, persoana impozabil? s? nu trebuiasc? s? de?in? înc?, la acea dat?, un excedent de TVA deductibil ?i ca o astfel de cerin?? s? se aplice ?i în caz de plat? tardiv? a unei compensa?ii pentru înc?lcarea unei norme de drept na?ional.

4. A ?asea întrebare

129. Prin intermediul celei de a ?asea întreb?ri, instan?a na?ional? solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? principiile efectivit??ii ?i al echivalen?ei trebuie s? fie interpretate ca opunându?se practicii na?ionale a unui stat membru potrivit c?reia dobânzile de întârziere sunt aplicate numai pentru valoarea prejudiciului financiar care s?a produs în cursul perioadei de raportare a TVA?ului anterioare introducerii cererii.

130. În acest sens, este necesar s? reamintim c? prejudiciul s?a produs atunci când, dup? ce a fost declarat un excedent de TVA deductibil într?un formular de declara?ie fiscal?, autoritatea fiscal? nu l?a rambursat în termenul prev?zut de dreptul na?ional.

131. Prin urmare, prin prevederea ca dobânzile de întârziere s? se aplice numai la valoarea prejudiciilor produse în cursul perioadei de raportare a TVA?ului anterioare introducerii cererii, o practic? na?ional?, precum cea din litigiul principal, impune, pe de o parte, depunerea unei cereri pentru fiecare perioad? impozabil? ?i, pe de alt? parte, stabile?te un termen de prescrip?ie. Acest termen de prescrip?ie corespunde duratei r?mase din perioada impozabil? în care a survenit pierderea financiar?, care se majoreaz? cu durata urm?toarei perioade impozabile. Vom propune în cele ce urmeaz? s? examin?m separat aceste dou? efecte ale practicii na?ionale.

132. În m?sura în care practica na?ional? are ca efect obligarea persoanelor impozabile la depunerea unei cereri în cazul specific în care acestea sus?in c? au suferit prejudicii, această? practic? nu pare a fi contrar? principiilor efectivit??ii sau al echivalen?ei, cu condi?ia ca aceea?i cerin?? s? se aplice ?i în caz de plat? tardiv? a unei datorii care ia na?tere din înc?lcarea unei norme a dreptului na?ional(58).

133. În m?sura în care această? practic? na?ional? are ca efect crearea unui termen de prescrip?ie, aceasta ar putea fi contrar? principiului efectivit??ii, în cazul în care acest termen de prescrip?ie ar fi prea scurt pentru a permite unei persoane rezonabil de atente ?i de avizate s? depun? o cerere de plat? a dobânzilor de întârziere, având în vedere întinderea cerin?elor formale

impuse în acest sens, precum și volumul de informații relevante aduse la cunoștința acestei persoane.

134. Aceasta ar fi situația dacă practica națională ar fi aplicată retroactiv și adică în privința perioadelor anterioare adoptării sale și dacă, în acest fel, ar împiedica orice plată a unei dobânzi de întârziere pentru plata tardivă a despăgubirii pentru orice perioadă anterioară cererii. Într-o astfel de situație, este evident că persoanele impozabile nu ar putea respecta termenul de prescripție menționat, deoarece nu știau că acesta urma să fie adoptat. Revine însă instanței naționale sarcina să evalueze aceste două aspecte.

135. În ceea ce privește principiul echivalenței, revine instanței naționale sarcina de a stabili dacă, în cel puțin o situație comparabilă, un termen similar este aplicat și unei datorii întemeiate exclusiv pe încălcarea unei norme a dreptului național.

136. Prin urmare, propunem să se răspundă la cea de a șasea întrebare în sensul că principiile efectivității și al echivalenței trebuie interpretate ca neopunându-se unei practici naționale potrivit căreia dobânzile de întârziere se aplică în privința cuantumului pierderii financiare care a survenit în perioada de raportare a TVA-ului anterioară formulării cererii, cu condiția ca termenul de prescripție astfel stabilit de practica națională să nu fie prea scurt, pentru a permite unei persoane rezonabil de atente și de avizate să depună o cerere de plată a dobânzilor de întârziere și ca o astfel de condiție să se aplice și în caz de plată tardivă a unei datorii care ia naștere din încălcarea unei norme a dreptului național.

5. A șaptea întrebare

137. Prin intermediul celei de a șaptea întrebări, instanța națională dorește în esență să afle dacă principiile eficacității și al echivalenței trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale care privează în mod definitiv persoana impozabilă de posibilitatea de a solicita dobânzi de întârziere, pentru motivul că, pe de o parte, condiția de plată a contraprestației era în vigoare la momentul în care a fost aplicată și, pe de altă parte, termenul de prescripție pentru formularea unei astfel de cereri a expirat.

138. În ceea ce privește prima parte a întrebării, ar trebui reamintit încă o dată faptul că plata dobânzilor de întârziere este necesară pentru a asigura eficacitatea dreptului fiecărei persoane de a fi despăgubită în întregime pentru toate prejudiciile cauzate acesteia prin încălcarea de către un stat membru a dreptului Uniunii. Prin urmare, considerăm că faptul că dispoziția, care a fost declarat ulterior contrară dreptului Uniunii, era în vigoare la momentul aplicării acesteia nu este în măsură să justifice imposibilitatea aplicării dobânzilor de întârziere(59).

139. În ceea ce privește a doua parte a întrebării, am dori să subliniem că Curtea a recunoscut deja compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor(60), chiar dacă împlinirea acestor termene determină în mod necesar respingerea, în tot sau în parte, a acțiunii intentate(61). Cu toate acestea, pentru a fi compatibile cu dreptul Uniunii, termenele de prescripție aplicate acțiunilor în despăgubire, ca urmare a încălcării dreptului Uniunii, trebuie să respecte și principiile echivalenței și al efectivității.

140. În litigiul principal, practica națională prevede un dublu termen de prescripție(62).

141. Primul termen se referă la perioada de raportare a taxei pentru care poate fi solicitată o compensație. Potrivit informațiilor cuprinse în dosarul trimis Curții, în temeiul articolului 164 alineatul (1) din Codul de procedură fiscală, practica națională prevede că pot fi compensate numai prejudiciile care s-au produs începând cu ultima perioadă de raportare, din anul 2005.

142. Un astfel de termen de prescrip?ie nu pare a fi contrar principiului efectivit??ii, întrucât nu face imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite justi?iabililor de ordinea juridic? a Uniunii(63). Astfel, Curtea a recunoscut deja compatibilitatea cu dreptul Uniunii a termenelor de prescrip?ie de trei ani(64) sau chiar de doi ani(65). În plus, acest termen nu pare a fi contrar principiului echivalen?ei, întrucât acela?i termen de prescrip?ie de cinci ani pare s? se aplice ?i m?surilor compensatorii întemeiate pe înc?lcarea dreptului na?ional. Revine îns? instan?ei de trimitere sarcina de a verifica acest aspect.

143. Al doilea termen de prescrip?ie se refer? la termenul limit? în care persoanele impozabile erau obligate s? depun? cererea lor de compensare.

144. În ceea ce prive?te acest aspect, din descrierea faptelor în litigiu în cauza C?126/18, care au fost men?ionate ?i în cursul ?edin?ei de c?tre guvernul maghiar, se poate deduce c?, de?i persoanele impozabile nu ar fi introdus o cerere distinct?, acestea aveau la dispozi?ie cinci ani de la abrogarea condi?iei de plat? a contrapresta?iei pentru a introduce o cerere de compensare.

145. Întrucât termenul de prescrip?ie nu curge de la materializarea prejudiciului, practica na?ional? pare s? fi dat na?tere în realitate la extinderea termenului ini?ial de prescrip?ie prev?zut la articolul 164 alineatul (1) din Codul de procedur? fiscal?(66). Dacă acest lucru este valabil, Ungaria a dep??it cu mult ceea ce era impus de dreptul Uniunii, ?i anume, obliga?ia de a prevedea un termen de prescrip?ie suficient de mare pentru ca justi?iabilii s? ?i?i poat? exercita drepturile conferite acestora de ordinea juridic? a Uniunii. Într-un astfel de context, nu în?elegem modul în care principiul eficacit??ii ar putea fi înc?lcat.

146. În ceea ce prive?te principiul echivalen?ei, din dosar nu rezult? c? este aplicabil un termen de prescrip?ie mai avantajos atunci când Kúria (Curtea Suprem?) constat? c? o dispozi?ie este contrar? unei norme na?ionale superioare.

147. Prin urmare, propunem s? se r?spund? la cea de a ?aptea întrebare în sensul c? principiile eficacit??ii ?i al echivalen?ei trebuie s? fie interpretate ca opunându?se unei practici na?ionale care priveaz? în mod definitiv persoanele impozabile de posibilitatea de a solicita dobânzi de întârziere ca urmare a faptului c? respectiva condi?ie de plat? a contrapresta?iei era în vigoare la momentul în care a fost aplicat?. Aceste principii nu se opun îns? unei practici na?ionale care priveaz? în mod definitiv persoana impozabil? de posibilitatea de a solicita dobânzi de întârziere ca urmare a faptului c? termenul de prescrip?ie pentru formularea unei astfel de cereri a expirat, cu condi?ia ca acest termen de prescrip?ie (i) s? nu fie nejustificat de scurt ?i (ii) s? se aplice de asemenea pl??ilor tardive ale datoriiilor referitoare la prejudicii cauzate de o dispozi?ie care încalc? o norm? na?ional? superioar?. Pentru evitarea oric?ror posibile îndoieli, consider?m c? este evident c? termenul de prescrip?ie de cinci ani aplicabil în prezenta cauz? nu ar putea fi considerat în sine ca fiind nejustificat de scurt.

V. Concluzie

148. În lumina considera?iilor de mai sus, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile adresate de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Szeged, Ungaria) ?i de Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Szekszárd, Ungaria) dup? cum urmeaz?:

„(1) Principiul suprema?iei dreptului Uniunii trebuie interpretat, într-o situa?ie precum cea descris? de aceste instan?e, ca opunându?se unei practici na?ionale de a calcula dobânzile datorate pentru a compensa prejudiciul cauzat ca urmare a aplic?rii condi?iei de plat? a contrapresta?iei pe baza unei rate corespunz?toare celei aplicate de banca central? competent?

principalelor operațiuni de refinanțare, fie fîr a majora această rată pentru a reflecta rata pe care o persoană impozabilă care nu reprezintă o instituție de credit ar fi putut să o obțină pentru a împrumuta aceeași sumă, fie fîr a prevedea niciun fel de dobânzi pentru a compensa eroziunea monetară privind valoarea compensației datorate, atunci când aceasta din urmă a fost calculată la data la care respectivul prejudiciu a devenit definitiv.

(2) Principiile eficacității și al echivalenței măsurilor de remediere trebuie să fie interpretate ca neopunându-se unei practici naționale care, în circumstanțe precum cele din litigiile principale, consideră ca fiind data de început a calculului dobânzilor de întârziere datorate pentru plata cu întârziere a despăgubirii, nu data la care dobânzile plătite cu titlu de compensație pentru prejudiciul principal au devenit prima dată exigibile, ci o dată ulterioară, cu condiția ca, pe de o parte, această dată să nu fie amânată în plus față de un termen rezonabil ulterior recunoașterii obligației de plată a acestei compensații și, pe de altă parte, ca același termen să se aplice și în caz de plată tardivă a unei compensații întemeiate exclusiv pe încălcarea unei norme a dreptului național.

(3) Principiile eficacității și al echivalenței trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun unei practici naționale care impune persoanelor impozabile să introducă o cerere distinctă atunci când solicită plata dobânzilor de întârziere, cu condiția ca această cerință să se aplice fîr diferențiere, indiferent dacă prejudiciul aflat la originea datoriei a crei plată este tardivă a luat naștere dintr-o încălcare a dreptului Uniunii sau dintr-o încălcare a dreptului național.

(4) Principiile eficacității și al echivalenței trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun unei practici naționale potrivit căreia dobânzile de întârziere pot fi acordate numai dacă o persoană impozabilă a depus o cerere al crei conținut nu se referă la plata compensației datorate pentru toate prejudiciile cauzate ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației, ci la recuperarea, la data abrogării acestei condiții, a excedentului de TVA deductibil existent la acea dată, cu condiția ca, pentru a depune o astfel de cerere, persoana impozabilă să nu fie obligată să dețină încă, la acea dată, un excedent de TVA deductibil și ca o astfel de cerință să se aplice și în caz de plată tardivă a unei compensații pentru încălcarea dreptului național.

(5) Principiile eficacității și al echivalenței trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun unei practici naționale potrivit căreia dobânzile de întârziere se aplică numai în privința cuantumului pierderii financiare care a survenit în perioada de raportare a TVA-ului anterior formulării cererii, cu condiția ca termenul de prescripție astfel stabilit de practica națională să nu fie prea scurt, pentru a permite unei persoane rezonabil de atente și de avizate să depună o cerere de plată a dobânzilor de întârziere, ca respectiva condiție să nu se aplice retroactiv și ca aceasta să se aplice deopotrivă în caz de plată tardivă a unei creanțe care ia naștere din încălcarea unei norme de drept național.

(6) Principiile eficacității și al echivalenței trebuie să fie interpretate ca opunându-se unei practici naționale care privează în mod definitiv persoanele impozabile de posibilitatea de a solicita dobânzi de întârziere ca urmare a faptului că respectiva condiție de plată a contraprestației era în vigoare la momentul aplicării sale. Aceste principii nu se opun însă unei practici naționale care privează în mod definitiv persoana impozabilă de posibilitatea de a solicita dobânzi de întârziere ca urmare a faptului că termenul de prescripție pentru formularea unei astfel de cereri a expirat, cu condiția ca acest termen de prescripție (i) să nu fie nejustificat de scurt și (ii) să se aplice de asemenea plătirilor tardive ale datoriilor referitoare la prejudiciul cauzat de o dispoziție care încalcă o normă națională.”

- 2 Se pare că în pofida mai multor modificări, conținutul acestei dispoziții a rămas în esență același, cu excepția faptului că perioada de 45 de zile se aplică acum dacă cererea de rambursare depășește valoare de 1 000 000 de forinți [(HUF)].
- 3 Se pare că, în versiunea acestei dispoziții aplicabile până la 31 decembrie 2011, nu s-a făcut referire la Kúria printre instanțele menționate.
- 4 A se vedea de exemplu Hotărârea din 16 iulie 2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480), punctul 71).
- 5 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, „supremația dreptului Uniunii impune ca instanțele naționale înscrinate cu aplicarea, în cadrul competențelor proprii, a dispozițiilor dreptului Uniunii să aibă obligația de a asigura efectul deplin al acestor dispoziții, lăsând, la nevoie, neaplicat, din oficiu, orice dispoziție națională contrară, fără să solicite și fără să aștepte eliminarea prealabilă a acestei dispoziții naționale pe cale legislativă sau prin orice alt procedeu constituțional” [Hotărârea din 4 decembrie 2018, Minister for Justice and Equality și Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, punctul 35)].
- 6 În această privință, Curtea a fost clară: în consecință și în completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii Europene, care interzic astfel de impozite, de taxe sau de obligații, trebuie să li se asigure persoanelor impozabile o rambursare integrală. Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punctul 24). Situația este însă diferită dacă se stabilește că persoana obligată la plata impozitelor sau taxelor le-a repercutat în mod efectiv asupra altor persoane, fără afectarea cotei sale de piață sau a profitului acesteia. A se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2011, Lady & Kid și alții (C-398/09, EU:C:2011:540, punctele 17 și 18).
- 7 Dreptul conferit justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii, de a fi despăgubiți pentru orice încălcare a dreptului Uniunii săvârșită de un stat membru, este consecință principiului supremației dreptului Uniunii. A se vedea Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134, punctele 84 și 106), și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 125). Potrivit jurisprudenței Curții, acest drept este „este inherent sistemului tratatelor pe care aceasta se întemeiază”. A se vedea de exemplu Hotărârea din 19 iunie 2014, Specht și alții (C-501/12-C-506/12, C-540/12 și C-541/12, EU:C:2014:2005, punctul 98).
- 8 Hotărârea din 19 noiembrie 1991, Francovich și alții (C-6/90 și C-9/90, EU:C:1991:428, punctul 40).
- 9 A se vedea de exemplu Hotărârea din 26 ianuarie 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, punctul 30).
- 10 Având în vedere principiul protecției așteptărilor legitime sau a normei *nemo potest venire contra factum proprium* consacrate în dreptul Uniunii – a se vedea de exemplu Hotărârea din 6 noiembrie 2014, Italia/Comisia (C-385/13 P, nepublicată, EU:C:2014:2350, punctul 67), care corespunde principiului de drept comun privind *estoppel*, considerăm că jurisprudența privind acțiunea în despăgubiri îndreptată împotriva instituțiilor Uniunii poate fi transpusă în ceea ce privește acțiunile în despăgubiri îndreptate împotriva statelor membre.
- 11 A se vedea de exemplu Hotărârea din 14 octombrie 2014, Giordano/Comisia (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, punctul 36).

12 Într-adevăr, dacă persoanele impozabile au depus o cerere ca urmare a refuzului de rambursare a excedentului lor de TVA deductibil, se poate presupune că aceștia au dorit să obțină o astfel de rambursare, mai degrabă decât să o folosească în următoarea lor declarație fiscală. Dimpotrivă, și în lipsa unei probe contrare, pentru persoanele impozabile care și-au depus cererea după pronunțarea Hotărârii din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530), nu se poate presupune că aceștia ar fi dorit să obțină o astfel de rambursare.

13 Ordonanța din 17 iulie 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nepublicată, EU:C:2014:2127). Imediat ce o persoană a fost privată de o sumă de bani, chiar și pentru o scurtă perioadă, aceasta va fi considerată ca suferind un prejudiciu. A se vedea Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punctul 32).

14 A se vedea prin analogie Hotărârea din 3 februarie 1994, Grifoni/Comisia (C-308/87, EU:C:1994:38, punctul 16).

15 A se vedea Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Inter-Environnement Wallonie și Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, punctele 201-205); a se vedea de asemenea Hotărârea din 8 septembrie 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punctul 67), Hotărârea din 28 februarie 2012, Inter-Environnement Wallonie și Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, punctul 63), și Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții (C-597/17, EU:C:2019:544, punctul 61).

16 A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 mai 1990, Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, punctul 41), Hotărârea din 8 septembrie 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punctul 67), și Hotărârea din 28 iulie 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punctul 33).

17 Două criterii esențiale trebuie îndeplinite înainte ca o astfel de limitare să poată fi impusă, și anume aceea că statele membre în cauză au acționat cu bună credință și că trebuie să existe riscul unor perturbări grave. A se vedea Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 45). Potrivit unei jurisprudențe constante, implicațiile financiare care ar putea rezulta pentru un stat membru dintr-o hotărâre preliminară nu justifică, prin ele însele, limitarea în timp a efectelor hotărârii. A se vedea de exemplu Hotărârea din 29 iulie 2010, Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, punctul 34).

18 A se vedea de exemplu Hotărârea din 2 august 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, punctul 26), și Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134, punctul 95).

19 A se vedea Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail Ltd și alții (C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 29).

20 A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Mulder și alții/Consiliul și Comisia (C-104/89 și C-37/90, EU:C:2000:38, punctul 63). Jurisprudența privind beneficiul nerealizat furnizează o bună ilustrare a acestei excepții. A se vedea în special Hotărârea Tribunalului Funcției Publice al Uniunii Europene din 13 martie 2013, AK/Comisia (F-91/10, EU:F:2013:34, punctul 92). În opinia noastră, acesta este lucrul pe care l-a subliniat Curtea, atunci când a avut ocazia să se refere la noțiunea de „despăgubire adecvată” sau atunci când a considerat că „[c]ompensarea sub formă de dobânzi poate fi, de la caz la caz, mai mare sau mai mică decât pierderile reale”, „pentru a asigura o compensare prin norme ușor de administrat și de controlat de administrația fiscală”. A se vedea Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punctul 36). Această interpretare este susținută de faptul că, în aceeași hotărâre,

Curtea a statuat, la punctul 37, c? persoana impozabil? trebuie s? fie în m?sur? „s? recupereze [...] întreaga crean?? reprezentând excedentul de TVA, f?r? implicarea vreunui risc financiar pentru aceasta” ? sublinierea noastr? – ceea ce sugereaz? c? Curtea nu a dorit s? se îndepe?rteze de la principiul unui drept la reparare integral?.

21 Dup? cum a statuat Curtea, dac? „statului îi revine obliga?ia ca, în cadrul dreptului na?ional al r?spunderii, s? repare prejudiciul cauzat”, aceasta „cu excep?ia dreptului la desp?gubire care î?i are în mod direct temeiul în dreptul [Uniunii] atunci când aceste condi?ii sunt îndeplinite”. A se vedea de exemplu Ordonan?a din 23 aprilie 2008, *Test Claimants in the CFC ?i Dividend Group Litigation* (C?201/05, EU:C:2008:239, punctul 126).

22 A se vedea în acest sens Hot?rârea din 4 decembrie 2018, *Minister for Justice and Equality ?i Commissioner of the Garda Síochána* (C?378/17, EU:C:2018:979, punctul 39).

23 A se vedea de exemplu Hot?rârea din 12 februarie 2015, *Comisia/IPK International* (C?336/13 P, EU:C:2015:83, punctul 30).

24 A se vedea Hot?rârea din 28 februarie 2018, *Nidera* (C?387/16, EU:C:2018:121, punctele 28 ?i 29). În principiu, dobânzile care urm?resc s? compenseze scurgerea timpului pân? la evaluarea judiciar? a cuantumului prejudiciului, independent de orice întârziere imputabil? debitorului, sunt cunoscute sub denumirea de „dobânzi compensatorii” ?i fac parte din compensa?ia acordat?. A se vedea Hot?rârea din 10 ianuarie 2017, *Gascogne Sack Deutschland ?i Gascogne împotriva Uniunii Europene* (T?577/14, EU:T:2017:1, punctul 168 ?i jurispruden?a citat?).

25 A se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 octombrie 2005, *MyTravel* (C?291/03, EU:C:2005:591, punctul 17).

26 A se vedea de exemplu Ordonan?a pre?edintelui Cur?ii din 21 octombrie 2015, *Kovozber* (C?120/15, nepublicat?, EU:C:2015:730, punctul 30).

27 Se ridic? problema dac? dispozi?iile procedurale na?ionale care fac imposibil? în practic? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite particularilor de ordinea juridic? a Uniunii trebuie analizate ?inând cont de locul pe care respectivele norme îl ocup? în ansamblul procedurii, de modul în care aceast? procedur? se deruleaz? ?i de particularit?ile respectivelor norme în fa?a diverselor instan?e na?ionale. Hot?rârea din 6 octombrie 2015, *Târ?ia* (C?69/14, EU:C:2015:662, punctul 36).

28 Hot?rârea din 13 martie 2007, *Unibet* (C?432/05, EU:C:2007:163, punctul 43).

29 Hot?rârea din 12 decembrie 2013, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* (C?362/12, EU:C:2013:834, punctul 32).

30 A se vedea de exemplu Hot?rârea din 20 decembrie 2017, *Caterpillar Financial Service* (C?500/16, EU:C:2017:996, punctul 41).

31 A se vedea în acest sens Hot?rârea din 19 iulie 2012, *Littlewoods Retail Ltd ?i al?ii* (C?591/10, EU:C:2012:478, punctul 31 ?i jurispruden?a citat?).

32 Hot?rârea din 15 aprilie 2010, *Barth* (C?542/08, EU:C:2010:193, punctul 20).

33 Spre deosebire de pozi?ia sus?inut? de Comisie în cursul ?edin?ei, consider?m c? persoanele impozabile vizate au suferit prejudicii care nu sunt legate de o pierdere a profitului, ci de o sc?dere a fluxului lor de numerar. În orice caz, observ?m c? Curtea a statuat deja c? o

pierdere a profitului trebuie să fie compensat?. A se vedea Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134, punctul 91).

34 A se vedea de exemplu Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 22).

35 Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Ungaria (C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 20), și Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punctul 25). În prezentele cauze, instanțele naționale nu au specificat termenul limită până la care administrația maghiară restituia excedentul de TVA deductibil, atunci când era îndeplinit de la bun început condiția de plată a achizițiilor. Cu toate acestea, SoleMizo a arătat că acest termen este de 45 de zile.

36 Pentru comparație, a se vedea articolul 99 alineatul (2) din Regulamentul (UE, Euratom) 2018/1046 al Parlamentului European și al Consiliului din 18 iulie 2018 privind normele financiare aplicabile bugetului general al Uniunii, de modificare a Regulamentelor (UE) nr. 1296/2013, (UE) nr. 1301/2013, (UE) nr. 1303/2013, (UE) nr. 1304/2013, (UE) nr. 1309/2013, (UE) nr. 1316/2013, (UE) nr. 223/2014, (UE) nr. 283/2014 și a Deciziei nr. 541/2014/UE și a Regulamentului de abrogare (UE, Euratom) nr. 966/2012 (JO 2018, L 193, p. 1) sau articolul 2 alineatul (6) din Directiva 2011/7/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 februarie 2011 privind combaterea întârzierii în efectuarea plăților în tranzacțiile comerciale (JO 2011, L 48, p. 1).

37 A se vedea punctul 48 de mai sus.

38 A se vedea de exemplu Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Mulder și alții/Consiliul și Comisia (C-104/89 și C-37/90, EU:C:2000:38, punctul 51).

39 Traducere neoficială. A se vedea de asemenea Hotărârea din 24 octombrie 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punctul 23). În acest sens, trebuie subliniat că, pentru a asigura o despăgubire integrală, dobânzile aplicate pentru a compensa eroziunea monetară continuă să se aplice până la momentul efectuării plății efective a compensației.

40 Declarația de TVA aferentă lunii septembrie 2011 este cea care acoperă perioada când a fost adoptată legea de modificare.

41 Dintr-un punct de vedere logic, având în vedere că metoda de calcul utilizată de practica națională constă în tratarea fiecărei perioade de raportare în mod independent și în considerarea, prin urmare, că prejudiciul rezultat din aplicarea condiției de plată a contraprestației a devenit definitiv la sfârșitul fiecărei perioade impozabile, ar fi trebuit aplicate dobânzi pentru a compensa eroziunea monetară care rezulta la sfârșitul fiecărei perioade impozabile.

42 Este foarte probabil ca motivul care stă la baza acestui lucru să fie acela că articolul 165 alineatul (2) din Codul de procedură fiscală prevede că „o penalitate de întârziere nu poate în sine să dea naștere la aplicarea unei penalități de întârziere”. În cazul în care însă, această dispoziție ar fi interpretată ca opunându-se acordării de dobânzi pentru compensarea eroziunii monetare, atunci considerăm că această dispoziție trebuie să fie declarat contrară dreptului Uniunii.

43 A se vedea prin analogie Hotărârea din 2 august 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, punctul 31), și de exemplu Hotărârea din 4 decembrie 2003, Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, punctul 68).

44 Hotărârea din 28 ianuarie 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, punctul 71).

45 Hotărârea din 17 noiembrie 1998, Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, punctul 20).

46 A se vedea prin analogie Hotărârea din 20 decembrie 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punctul 40). Observăm de asemenea că, în cadrul acțiunilor directe, Curtea a hotărât că, dacă motivarea unei hotărâri a Tribunalului relevă o încălcare a dreptului Uniunii, însă dispozitivul acesteia apare ca fiind fondat pentru alte motive de drept, recursul trebuie respins. A se vedea de exemplu Hotărârea din 7 iunie 2018, Ori Martin/Curtea de Justiție a Uniunii Europene (C-463/17 P, EU:C:2018:411, punctul 24).

47 Din punct de vedere al tipologiei dobânzilor existente în temeiul dreptului Uniunii, astfel cum acestea sunt identificate de domnul avocat general Bot în Concluziile pe care acesta le-a prezentat în cauza Comisia/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170), considerăm că dobânzile datorate pentru a compensa prejudiciile care rezultă din aplicarea condiției de plată a contraprestației, precum și dobânzile care ar fi trebuit să fie acordate pentru a compensa eroziunea monetară într-sub incidența noțiunii de dobânzi compensatorii și că, în contextul litigiilor principale, noțiunea de dobânzi de întârziere trebuie să fie utilizată ca referindu-se la dobânzile de întârziere datorate în caz de plată tardivă a dobânzilor compensatorii.

48 De altfel, se pare că Dalmandi Mezgazdasági a primit dobânzi de întârziere ca urmare a întârzierii la plata compensației la care era îndreptătită această societate, după ce a depus o cerere în acest sens.

49 A se vedea în acest sens Hotărârea din 30 iunie 2016, Ciup (C-288/14, nepublicată, EU:C:2016:495, punctul 46). Întrucât obligația de plată a dobânzilor de întârziere ia naștere din principiul efectivității și din dreptul la o despăgubire integrală, statele membre sunt libere să stabilească rata acestor dobânzi de întârziere, cu condiția ca această rată să nu afecteze unui interes al autorităților fiscale de a compensa prompt prejudiciul.

50 Hotărârea din 13 iulie 1972, Comisia/Italia (48/71, EU:C:1972:65, punctul 7). În litigiul principal acest lucru înseamnă că Ungaria era doar obligată să înceteze din oficiu să aplice condiția de plată a achiziției și să ramburseze excedentul de TVA deductibil care exista încă în ziua pronunțării Hotărârii din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530).

51 A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 1960, Humblet/Statul belgian (6/60-IMM, EU:C:1960:48, la p. 569).

52 Hotărârea din 4 octombrie 2018, Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807, punctul 123). Această soluție este destul de logică în măsura în care compensația efectivă pentru prejudiciul suferit impune luarea în considerare, în scopul cuantificării prejudiciului, a anumitor parametri de fapt pe care doar persoanele în cauză sunt în măsură să îi cunoască.

53 A se vedea prin analogie Hotărârea din 15 martie 2018, Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, punctul 20).

54 Hotărârea din 11 aprilie 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punctul 39).

55 În conformitate cu jurisprudența Curții, statele membre sunt libere să aplice noi reglementări efectelor viitoare ale unor situații care au apărut sub imperiul unei reglementări anterioare. A se vedea Hotărârea din 29 iunie 1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, punctul 25). O modificare legislativă care privează retroactiv o persoană imposibilității de un drept conferit acesteia de o reglementare anterioară este însă incompatibilă cu principiul protecției încrederii legitime. Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298,

punctul 39).

56 Hotărârea din 28 ianuarie 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, punctul 71). Acest principiu nu va fi însă încalcat în cazul în care introducerea unei cereri distincte este impusă de legislația națională pentru a obține plata unor dobânzi de întârziere, în timp ce o astfel de cerere nu există pentru celelalte tipuri de dobânzi. Într-adevăr, întrucât principiul echivalenței impune doar ca aceleași norme procedurale să se aplice atât acțiunilor întemeiate pe încălcarea dreptului Uniunii, cât și acțiunilor similare întemeiate pe nerespectarea dreptului național, acest principiu nu se opune aplicării de norme procedurale diferite unor tipuri de dobânzi care nu sunt similare.

57 Mai precis, întrucât o astfel de cerință ar echivala cu introducerea unui anumit termen limită distinct pentru obținerea dobânzilor de întârziere, trebuie să se verifice dacă o astfel de cerință se aplică și în situații similare întemeiate exclusiv pe dreptul național.

58 A se vedea punctele 114 și 121 din prezentele concluzii pentru o analiză mai aprofundată.

59 În cauza în discuție în litigiul principal, acest motiv nu a fost însă invocat pentru a justifica imposibilitatea plății dobânzilor de întârziere, ci imposibilitatea aplicării unei rate a dobânzilor egale cu dublul ratei de bază a băncii centrale pentru a calcula compensația datorată ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației.

60 A se vedea de exemplu Hotărârea din 19 iunie 2014, Specht și alții (C-501/12-C-506/12, C-540/12 și C-541/12, EU:C:2014:2005, punctul 115).

61 Hotărârea din 20 decembrie 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punctul 42).

62 Acest dublu termen de prescripție echivalează cu a considera că adoptarea legii de modificare a întrerupt perioadele de curgere a termenelor de prescripție.

63 Prin urmare, în cazul în care Curtea constată că reglementarea națională este contrară dreptului Uniunii, statele membre în cauză nu sunt obligate să reexamineze situațiile care au devenit definitive după epuizarea căilor de atac disponibile sau după expirarea termenelor de prescripție prevăzute pentru astfel de căi de atac. A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 martie 1988, Brown/Curtea de Justiție (125/87, EU:C:1988:136, punctul 14), și prin analogie Hotărârea din 30 septembrie 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, punctul 38), Hotărârea din 16 martie 2006, Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178, punctul 20), și Hotărârea 10 iulie 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punctul 58).

64 Hotărârea din 15 aprilie 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, punctul 28).

65 Hotărârea din 15 decembrie 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10, EU:C:2011:844, punctul 25). În cazul impozitului comunitar plătit de funcționarii publici și de agenții instituțiilor, termenul de introducere a acțiunii este cel prevăzut de Statutul funcționarilor Uniunii Europene și de Condițiile de Angajare a Altor Agenți ai Uniunii Europene. Potrivit jurisprudenței Tribunalului, termenul de prescripție este de trei luni de la data la care fluturașul de salariu reflectă, în mod clar și pentru prima dată, o decizie de natură pecuniară. A se vedea de exemplu Hotărârea din 14 decembrie 2017, Campo și alții împotriva SEAE (T-577/16, nepublicat, EU:T:2017:909, punctele 34-36).

66 În temeiul acestei dispoziții, Ungaria ar fi putut refuza să răspundă cererilor referitoare la prejudicii care s-au produs la mai mult de cinci ani de la ultima zi a anului calendaristic în care ar fi trebuit să fie efectuată declarația sau notificarea referitoare la respectiva taxă sau, în lipsa unei

astfel de declarații sau notificări, în cursul căruia ar fi trebuit să fie plătită taxa.