

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauze conexe C-13 din 2018 și C-126 din 2018 Sole-Mizo Zrt. Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. Plata de către autoritatea fiscală a unor dobânzi de întârziere pentru nerambursarea la termen a TVA cu titlul de rambursat.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

23 aprilie 2020

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

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

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

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

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18)

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a doua),

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

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Sole-Mizo Zrt., de L. Maklári, ügyvéd;
- pentru Dalmandi Mezőgazdasági Zrt., de L. Maklári, ügyvéd;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de G. Koós, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de A. Sipos, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

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

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

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

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

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

Dreptul maghiar

Legea privind TVA-ul

4 Articolul 186 alineatul (2) din az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI.16.), denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”] condiționează rambursarea excedentului de TVA deductibil de plata integrală a contraprestației datorate, inclusiv a TVA-ului, pentru operațiunea din care rezulta TVA-ul deductibil (denumită în continuare condiția „de plată a contraprestației”). În lipsa plății, excedentul trebuia să fie reportat în perioada fiscală următoare.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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

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

Codul de procedură fiscală

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

„(4) Data scadență pentru plata unei subvenții bugetare datorate persoanei impozabile este reglementată de anexele la prezenta lege sau de o lege specifică. Subvenția bugetară sau TVA-ul a cărui rambursare se solicită trebuie să fie plătite în termen de 30 de zile de la primirea cererii (declarației), dar nu înainte de data scadenței, acest termen fiind prelungit cu 45 de zile atunci când valoarea TVA-ului recuperabil depășește 500 000 de forinți [maghiari (HUF)]. [...]

[...]

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

8 Potrivit articolului 124/C din acest cod:

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

(2) Persoana impozabilă poate să-și prezinte cererea în scris autorității fiscale, în termen de 180 de zile de la publicarea sau notificarea deciziei pronunțate de Alkotmánybíróság [Curtea Constituțională], de Kúria [Curtea Supremă] sau de Curtea de Justiție a Uniunii Europene; la expirarea termenului, nu este permisă nicio cerere de repunere în termen. Autoritatea fiscală respinge cererea în cazul prescrierii, la data publicării sau notificării deciziei, a dreptului aferent stabilirii taxei.

[...]

(6) În cazul în care dreptul la rambursare al persoanei impozabile este întemeiat, autoritatea fiscală plătește – la momentul rambursării – dobânzi aferente taxei care trebuie rambursată la o rată egală cu

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

rata de referință a băncii centrale și calculată de la data plății taxei și până la data la care decizia de acordare a rambursării a devenit definitivă. Rambursarea este scadentă la data la care decizia de acordare a acesteia a devenit definitivă și trebuie să fie efectuată în termen de 30 de zile de la data la care aceasta a devenit scadentă. Dispozițiile privind plata subvențiilor bugetare se aplică *mutatis mutandis* rambursării reglementate de prezentul alineat, cu excepția articolului 37 alineatul (6).”

9 Articolul 124/D, alineatele (1)-(3) din codul menționat are următorul cuprins:

„(1) Cu excepția cazului în care prezentul articol nu prevede altfel, dispozițiile articolului 124/C se aplică cererilor de rambursare întemeiate pe dreptul de deducere a TVA-ului.

(2) Persoana impozabilă își poate exercita dreptul menționat la alineatul (1) de mai sus printr-o declarație de regularizare – depusă în termen de 180 de zile de la publicarea sau notificarea deciziei pronunțate de Alkotmánybíróság [Curtea Constituțională] sau de Curtea de Justiție a Uniunii Europene – a declarației sau a declarațiilor corespunzătoare anului fiscal sau anilor fiscali în care a luat naștere dreptul de deducere în cauză. La expirarea termenului nu se acceptă nicio cerere de repunere în termen.

(3) În cazul în care declarația, astfel cum a fost rectificată în declarația de regularizare, dovedește că persoana impozabilă are dreptul la o rambursare, fie ca urmare a reducerii taxei pe care aceasta trebuie să o plătească, fie ca urmare a majorării sumei recuperabile [...], autoritatea fiscală aplică la valoarea care urmează a fi rambursată o rată a dobânzii echivalentă cu rata de referință a băncii centrale, calculată pentru perioada cuprinsă între data plății stabilită în declarația sau în declarațiile vizate de declarația de regularizare sau data scadentă – ori data plății taxei în cazul în care aceasta este ulterioară – și data la care este depusă declarația de regularizare. Rambursarea – căreia i se aplică dispozițiile referitoare la plata subvențiilor bugetare – trebuie efectuată în termen de 30 de zile de la data depunerii declarației de regularizare.”

10 Articolul 164 alineatul (1) din Codul de procedură fiscală prevede:

„Dreptul la stabilirea taxei expiră în termen de cinci ani de la ultima zi a anului calendaristic în care ar fi trebuit să fie efectuată declarația sau notificarea referitoare la această taxă sau, în lipsa unei astfel de declarații sau notificări, în cursul anului în care ar fi trebuit să fie plătită taxa. Cu excepția cazului în care se prevede altfel, dreptul de a solicita o subvenție bugetară și dreptul la rambursarea sumelor percepute în exces se prescrie în termen de cinci ani de la ultima zi a anului calendaristic în care a luat naștere dreptul de a solicita subvenția sau rambursarea.”

11 Articolul 165 alineatul (2) din acest cod prevede:

„Rata penalității de întârziere pentru fiecare zi calendaristică este egală cu 1/365 din dublul ratei de referință a băncii centrale în vigoare la data aplicării acesteia. Penalitatea de întârziere nu poate conduce ea însăși la aplicarea unei penalități de întârziere. Autoritatea centrală fiscală și vamală nu dispune efectuarea plății penalităților de întârziere în valoare mai mică de 2 000 [HUF].”

Litigiile principale și întrebările preliminare

Cauza C-13/18

12 În Ordonanța din 17 iulie 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nepublicată, EU:C:2014:2127, punctul 39), Curtea a statuat că dreptul Uniunii, în special articolul 183 din Directiva

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

TVA, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări și unei practici a unui stat membru care exclude plata dobânzilor aferente valorii excedentului de TVA deductibil care nu era recuperabil într-un termen rezonabil din cauza unei dispoziții naționale considerate contrară dreptului Uniunii. Cu toate acestea, Curtea a amintit de asemenea că, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, stabilirea modalităților de plată a unor astfel de dobânzi revine, sub rezerva respectării principiilor echivalenței și efectivității, statelor membre.

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

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

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

14 La 30 decembrie 2016, invocând Ordonanța din 17 iulie 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nepublicată, EU:C:2014:2127), Sole-Mizo a prezentat administrației fiscale o cerere de plată a unor dobânzi aferente excedentelor de TVA deductibil care nu fuseseră rambursate într-un termen rezonabil ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației”. Această cerere se referea la dobânzi aferente unor perioade de declarare diferite cuprinse între lunile decembrie 2005 și iunie 2011. S-au solicitat de asemenea dobânzi de întârziere ca urmare a plății tardive a acestor dobânzi.

15 Printr-o decizie din data de 3 martie 2017, autoritatea fiscală de prim grad a admis în parte cererea formulată de Sole-Mizo și a dispus plata în favoarea sa a dobânzilor, calculate la o rată corespunzătoare ratei de referință simple a băncii centrale maghiare, în cuantum de 99 630 000 HUF (aproximativ 321 501 euro), dar a respins-o în măsura în care viza plata unei dobânzi de întârziere calculate la o rată echivalentă dublului ratei de referință a băncii centrale maghiare, ca urmare a întârzierii la plata acestor dobânzi.

16 Prin decizia din 19 iunie 2017, adoptată în urma unei contestații administrative formulate de Sole-Mizo, autoritatea fiscală de gradul al doilea a modificat această decizie și a dispus plata unor dobânzi aferente valorii excedentului de TVA deductibil care nu era recuperabil ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației”, în valoare de 104 165 000 HUF (aproximativ 338 891 de euro). Suma datorată pentru aceste dobânzi a fost calculată în temeiul articolelor 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală, prin aplicarea unei rate corespunzătoare ratei de referință simple a băncii centrale maghiare.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

17 Sole-Mizo a introdus o acțiune la instanța de trimitere în cauza C-13/18 împotriva deciziei autorității fiscale de gradul al doilea, arătând că suma datorată cu titlu de dobânzi aferente valorii excedentului de TVA deductibil care nu era recuperabil ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației” trebuia de asemenea calculată prin aplicarea unei rate egale cu dublul ratei de referință a băncii centrale maghiare, în conformitate cu articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală.

18 Această instanță ridică problema compatibilității modalităților de calcul al dobânzilor aferente cuantumului TVA-ului, astfel cum au fost stabilite prin decizia de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017, cu dreptul Uniunii și în special cu principiile echivalenței și efectivității.

19 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 conformă cu dispozițiile dreptului [Uniunii], cu prevederile Directivei [TVA] (îndeosebi cu articolul 183 al acesteia) și cu principiile efectivității, efectului direct și echivalenței o practică internă a unui stat membru prin care, în aplicarea dispozițiilor relevante în materie de dobânzi de întârziere, se pornește de la premisa că autoritatea fiscală națională nu a săvârșit o încălcare (abținere de a acționa) – cu alte cuvinte, nu a provocat o întârziere în ceea ce privește plata părții nerecuperabile a TVA-ului aferent 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 [Curte]?”

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

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

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

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

Cauza C-126/18

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

20 La 30 decembrie 2016, Dalmandi Mezőgazdasági a depus la autoritatea fiscală de prim grad o cerere de plată a dobânzilor aferente excedentelor de TVA deductibil care nu fuseseră rambursate într-un termen rezonabil, între anii 2005 și 2011, ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației”. Suma solicitată a ajuns la valoarea de 74 518 800 HUF (aproximativ 240 515 euro). Pentru calculul dobânzilor solicitate, cererea a luat în considerare întreaga perioadă cuprinsă între data scadentă de rambursare pentru fiecare perioadă de declarare avută în vedere și data scadentă de rambursare pentru perioada de declarare în care a fost adoptată Legea de modificare, și anume, în speță, 5 decembrie 2011. În scopul efectuării acestui calcul, cererea reținea aplicarea unei rate egale cu dublul ratei de referință a băncii centrale maghiare, în conformitate cu articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală. Pe de altă parte, Dalmandi Mezőgazdasági a solicitat plata unei dobânzi suplimentare pentru perioada cuprinsă între 5 decembrie 2011 și data efectivă a plății, tot prin aplicarea ratei menționate la articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală.

21 Printr-o decizie din 10 martie 2017, autoritatea fiscală de prim grad a admis în parte această cerere, acordându-i acesteia dobânzi în cuantum de 34 673 000 HUF (aproximativ 111 035 de euro) în ceea ce privește excedentele de TVA deductibil reținute în mod nejustificat pentru perioada cuprinsă între al patrulea trimestru al anului 2005 și al treilea trimestru 2011, în temeiul articolului 124/D alineatul (3) din Codul de procedură fiscală. Aceasta a respins în rest cererea.

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

23 Prin decizia din 12 iunie 2017, autoritatea fiscală de gradul al doilea, în fața căreia Dalmandi Mezőgazdasági a formulat o cale de atac administrativă, a redus la 34 259 000 HUF (aproximativ 111 527 de euro) cuantumul alocat acesteia cu titlu de dobânzi aferente valorii excedentului de TVA deductibil care nu era recuperabil ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației”. În conformitate cu decizia de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017, aceste dobânzi erau calculate, în temeiul articolelor 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală, la rata echivalentă ratei de referință simplă a băncii centrale maghiare. În plus, aceasta a acordat dobânzi de întârziere în valoare de 7 000 HUF (aproximativ 22 de euro) pentru depășirea termenului de soluționare a cererii sale, calculate începând cu 9 martie 2017, și a confirmat în rest decizia de prim grad.

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

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

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

jurisdicțională 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 săvârșit o încălcare (abținere de a acționa) – cu alte cuvinte, nu a provocat o întârziere în ceea ce privește plata părții nerecuperabile a TVA-ului aferent achizițiilor neplătite ale persoanelor impozabile –, întrucât, la data deciziei autorității menționate, reglementarea națională contrară dreptului [Uniunii] era în vigoare, iar incompatibilitatea cerinței prevăzute de această reglementare cu dreptul [Uniunii] a fost constatată abia ulterior de [Curte]? Astfel, practica națională a acceptat că aplicarea acestei cerințe stabilite de legislația națională care încălca dreptul Uniunii era cvasiconformă în drept până în momentul în care legiuitorul național a abrogat-o în mod oficial?

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

– pentru prima perioadă, persoanele impozabile au dreptul la dobânzi de întârziere doar la rata de referință a băncii centrale, având în vedere că, întrucât reglementarea maghiară contrară dreptului [Uniunii] era încă în vigoare la data respectivă, autoritățile fiscale maghiare nu au acționat în mod nelegal prin neautorizarea rambursării, 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) Este conformă cu dreptul [Uniunii], în special cu articolul 183 din Directiva [TVA] și cu principiul efectivității, o practică a unui stat membru care stabilește ca dată inițială pentru calculul dobânzilor de întârziere (dobândă compusă) datorate în conformitate cu legislația statului membru în domeniul plății tardive a dobânzilor de întârziere pentru taxa reținută cu încălcarea dreptului Uniunii (dobânzi aferente TVA-ului, în speță, principal) nu data inițială de când se datorează 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 conformă cu dreptul [Uniunii], în special 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 conformă cu dreptul [Uniunii], în special cu articolul 183 din Directiva [TVA] și cu principiul efectivității, o practică a unui stat membru în temeiul căreia dobânda (dobânda compusă) aferentă întârzierii la plata dobânzilor aplicate taxei reținute contrar dreptului Uniunii potrivit Curții de Justiție (dobânzi aferente TVA-ului, în speță, principal) poate fi stabilită numai dacă persoana impozabilă înaintează o cerere extraordinară prin care

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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, aflată în contradicție cu dreptul comunitar, în pofida aplicării dobânzilor asupra TVA-ului care stau la baza cererii de plată a dobânzii compuse în raport cu perioadele de declarare anterioare cererii extraordinare și care nu fusese încă plătită?

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

7) Este conformă cu dreptul [Uniunii], în special cu articolul 183 din Directiva [TVA] (având în vedere îndeosebi principiul efectivității și caracterul de drept subiectiv al cererii de plată a dobânzilor aferente taxelor care în mod nejustificat nu au fost rambursate), o practică a unui stat membru care privează definitiv persoana impozabilă de posibilitatea de a solicita dobânzile aplicate taxei reținute în temeiul unei reglementări naționale declarate ulterior contrară 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 contrară dreptului [Uniunii] (pe motiv că nu se produsese o întârziere și că autoritatea fiscală se limitase la aplicarea legislației în vigoare);

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

8) Este conformă cu dreptul [Uniunii], în special cu articolul 183 din Directiva [TVA] și cu principiul efectivității, o practică a unui stat membru în temeiul căreia posibilitatea de a solicita dobânzi de întârziere, care trebuie plătite în raport cu dobânzile aferente TVA-ului (principal) care i se cuvin persoanei impozabile în urma taxei nerambursate în momentul exigibilității, inițial pe baza unei reglementări de drept național declarate ulterior contrară 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, contrară dreptului [Uniunii], a fost abrogată în ordinea juridică internă (luna septembrie a anului 2011), deși plata dobânzilor aferente TVA-ului (principal) nu se realizase înaintea acestei date și nici ulterior, înainte de momentul introducerii cererii la instanța națională?"

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

Cu privire la competența Curții

27 Guvernul maghiar invocă inadmisibilitatea cererilor de decizie preliminară. În opinia sa, nu revine Curții sarcina de a examina chestiunile, invocate în procedurile principale, privind plata

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

dobânzilor, a căror rată, calcul și modalități procedurale nu sunt reglementate de dreptul Uniunii, ci de dreptul național.

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

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

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

31 Or, prin intermediul întrebărilor formulate, instanțele de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea dreptului Uniunii și în special cu privire la interpretarea principiilor dreptului Uniunii menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre, aspect care este de competența Curții.

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

Cu privire la întrebările preliminare

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

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

34 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că dreptul de a obține rambursarea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea prevederilor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte. Așadar, statele membre sunt obligate, în principiu, să ramburseze

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 24, precum și jurisprudența citată).

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

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

37 În absența unei reglementări la nivelul Uniunii, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru 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). Aceste condiții trebuie să respecte principiile echivalenței și efectivității, ceea ce înseamnă că nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor cereri similare întemeiate pe dispoziții de drept intern și nici concepute astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 27, precum și jurisprudența citată). Condițiile menționate trebuie, în plus, să respecte principiul neutralității fiscale (Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punctul 25 și jurisprudența citată).

38 În speță, instanțele de trimitere ridică, în primul rând, problema dacă practica administrației fiscale, întemeiată pe decizia de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017, este compatibilă cu principiul echivalenței, în măsura în care prevede că dobânzile aferente cuantumurilor excedentului de TVA deductibil care nu au putut fi recuperate ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației” sunt calculate în temeiul articolelor 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală, iar nu în temeiul articolului 37 alineatele (4) și (6) din acest cod.

39 Potrivit indicațiilor care figurează în deciziile de trimitere, articolele 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală prevăd că rata dobânzii aplicabile sumelor care trebuie rambursate contribuabilului ca urmare a pronunțării unei decizii de către Curtea de Justiție, de către Alkotmánybíróság (Curtea Constituțională) sau de către Kúria (Curtea Supremă), prin care se constată că o normă de drept național care prevede o obligație fiscală este contrară dreptului Uniunii sau Legii fundamentale maghiare sau, în cazul în care este vorba despre un regulament comunal, oricărei alte norme de drept, este egală cu rata de referință a băncii centrale maghiare. În schimb, potrivit aceluiași indicații, articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală prevede aplicarea unei rate care corespunde dublului ratei de referință a băncii centrale maghiare, în ipoteza în care administrația nu plătește TVA-ul a cărui rambursare este solicitată în termen de 30 sau de 45 de zile de la primirea cererii de rambursare.

40 În definitiv, instanțele naționale, singurele care cunosc direct modalitățile de exercitare a acțiunilor în restituire formulate împotriva statului, au obligația să verifice dacă modalitățile procedurale destinate să asigure în dreptul intern protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii sunt conforme cu acest principiu și să examineze atât obiectul, cât și elementele esențiale ale acțiunilor de natură internă presupuse a fi similare. În acest scop, aceste instanțe naționale trebuie să

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

verifice similitudinea acțiunilor respective din punctul de vedere al obiectului, al cauzei și al elementelor esențiale (Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 31).

41 Sub rezerva acestei verificări care revine instanțelor de trimitere, trebuie să se arate că dobânda prevăzută la articolele 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală pare să aibă drept cauză o hotărâre a Curții sau a unei instanțe superioare naționale prin care se constată, cu efect retroactiv, că o normă de drept național care impune o obligație fiscală încalcă o normă superioară. Dimpotrivă, articolul 37 alineatele (4) și (6) din acest cod pare să privească o situație în care administrația nu a dat curs unei cereri de rambursare a TVA-ului în termenul stabilit. În consecință, această dispoziție sancționează nerespectarea de către administrația fiscală a termenului în care era obligată să ramburseze o sumă pe care o datora.

42 Trebuie să se adauge că, astfel cum a arătat în esență Comisia Europeană în observațiile sale scrise, deși dobânda de întârziere prevăzută la articolul 37 alineatul (6) din codul menționat pare să se aplice pe o perioadă ulterioară datei cererii persoanei impozabile având ca obiect plata unei sume datorate, dobânda prevăzută la articolele 124/C și 124/D din acest cod pare să se aplice, printre altele, pe o perioadă care precedă o astfel de cerere. Rezultă astfel că articolele 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală și articolul 37 alineatele (4) și (6) din acest cod nu au un obiect și o cauză asemănătoare, aspect a cărui verificare este însă de competența instanțelor de trimitere.

43 În al doilea rând, principiul efectivității impune ca normele naționale care privesc calculul dobânzilor eventual datorate în cazul unei cereri de rambursare a excedentului de TVA deductibil reținut cu încălcarea dreptului Uniunii să nu aibă ca efect privarea persoanei impozabile de o despăgubire adecvată pentru pierderea suferită prin indisponibilizarea sumelor în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 aprilie 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punctul 26 și jurisprudența citată).

44 În acest context, trebuie amintit că, ținând seama de finalitatea plății dobânzilor aferente excedentelor de TVA reținute de un stat membru cu încălcarea normelor dreptului Uniunii care urmărește să compenseze pierderile financiare generate, în detrimentul persoanei impozabile, prin indisponibilizarea sumelor în cauză, principiul neutralității fiscale impune ca modalitățile de plată a dobânzilor să fie stabilite astfel încât sarcina economică a cuantumurilor taxei reținute în mod nejustificat să poată fi compensată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punctele 24 și 27, precum și Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punctele 24, 25 și 29).

45 În speță, instanțele de trimitere ridică problema compatibilității practicii administrației fiscale în discuție în litigiile principale cu principiile amintite la cele două puncte anterioare, ținând seama, pe de o parte, de nivelul ratei dobânzii prevăzute de articolele 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală și, pe de altă parte, de perioada acoperită de aplicarea acestor dobânzi.

46 În ceea ce privește această rată a dobânzii, trebuie să se arate că articolele 124/C și 124/D din acest cod prevăd aplicarea dobânzilor pentru excedentul de TVA la o rată egală cu rata de referință a băncii centrale maghiare, care corespunde ratei dobânzii pe care banca centrală națională o aplică operațiunilor principale de refinanțare. Cu toate acestea, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctele 72 și 74 din concluzii, în cazul în care o persoană impozabilă ar trebui să împrumute o sumă egală cu valoarea excedentului de TVA deductibil de la o instituție de credit pentru a compensa deficitul de trezorerie rezultat din nerambursarea excedentului de TVA deductibil reținut cu încălcarea

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

dreptului Uniunii, aceasta ar trebui să plătească o rată a dobânzii mai ridicată decât rata de bază a băncii centrale naționale, care este rezervată numai instituțiilor de credit.

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

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

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

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

51 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la prima-a treia întrebare adresate în cauza C-13/18 și la prima și la a doua întrebare, precum și la prima parte a celei de a șaptea întrebări formulate în cauza C-126/18 că dreptul Uniunii și în special principiile efectivității și neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun practicii unui stat membru care constă în calcularea dobânzilor aferente excedentelor de TVA deductibil reținute de acest stat membru după trecerea unui termen rezonabil, cu încălcarea dreptului Uniunii, prin aplicarea unei rate care corespunde ratei de referință a băncii centrale naționale, atunci când, pe de o parte, această rată este mai mică decât cea pe care o persoană impozabilă care nu este o instituție de credit ar trebui să o plătească pentru a împrumuta o sumă egală cu quantumul menționat și, pe de altă parte, dobânzile aferente excedentelor de TVA în discuție curg pentru o anumită perioadă de declarare, fără aplicarea unei dobânzi pentru a compensa persoanei impozabile deprecierea monetară provocată de scurgerea timpului în urma acestei perioade de declarare până la plata efectivă a acestor dobânzi.

Cu privire la a doua parte a celei de a șaptea întrebări în cauza C-126/18

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

52 Prin intermediul celei de a doua părți a celei de a șaptea întrebări adresate în cauza C-126/18, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii și în special principiile efectivității și echivalenței trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici a unui stat membru care supune unui termen de prescripție de cinci ani cererile de plată a dobânzilor aferente excedentului de TVA deductibil reținut ca urmare a aplicării unei dispoziții naționale considerate contrară dreptului Uniunii.

53 În această privință, rezultă din jurisprudența menționată la punctul 37 din prezenta hotărâre că, în absența unei reglementări la nivelul Uniunii, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribuția de a prevedea condițiile în care se impune acordarea dobânzilor aferente cuantumurilor taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, sub rezerva respectării îndeosebi a principiilor echivalenței și efectivității.

54 În ceea ce privește, în primul rând, principiul efectivității, Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea decăderii, în vederea asigurării securității juridice, stabilire care protejează în același timp atât contribuabilul, cât și administrația în cauză. Astfel, asemenea termene nu sunt de natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii, chiar dacă, prin definiție, împlinirea acestor termene determină respingerea, în tot sau în parte, a acțiunii intentate (Hotărârea din 14 iunie 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, punctul 42 și jurisprudența citată).

55 Reiese, așadar, din jurisprudența Curții că posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a excedentelor de TVA fără nicio limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (Hotărârea din 21 ianuarie 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, punctul 16).

56 Curtea a statuat deja că un termen național de decădere de trei ani care curge de la data plății contestate este rezonabil (Hotărârea din 11 iulie 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2002:435, punctul 35 și jurisprudența citată).

57 În speță, din decizia de trimitere în cauza C-126/18 reiese că practica națională în discuție în litigiile principale, întemeiată pe articolul 164 alineatul (1) din Codul de procedură fiscală, permite persoanei impozabile să solicite dobânzi pentru compensarea pierderilor pe care le-a suferit din ultima perioadă de declarare în anul 2005 ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației”. În conformitate cu această practică națională, o cerere de plată a unor dobânzi trebuia introdusă cel târziu în ultima zi a celui de al cincilea an calendaristic după intrarea în vigoare la 27 septembrie 2011 a Legii de modificare – care a inițiat o procedură de rambursare a excedentului de TVA deductibil reținut ca urmare a aplicării condiției „de plată a contraprestației” –, și anume până la 31 decembrie 2016.

58 Rezultă astfel că respectiva practică națională condiționează dreptul de a solicita dobânzi aferente unui excedent de TVA deductibil, reținut de stat cu încălcarea dreptului Uniunii, de un termen de prescripție de cinci ani care curge de la data intrării în vigoare a unei legislații naționale care instituie o procedură de rambursare a acestui excedent. Trebuie să se constate că o astfel de practică națională respectă cerințele care decurg din principiul efectivității.

59 În ceea ce privește, în al doilea rând, principiul echivalenței, Curtea nu dispune de niciun element de natură să pună la îndoială conformitatea cu acest principiu a practicii naționale în discuție în litigiile principale, în măsura în care o cerere de plată a unor dobânzi este condiționată de același termen de

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

prescripție de cinci ani, indiferent dacă cererea se întemeiază pe o încălcare a dreptului Uniunii sau pe nerespectarea dreptului intern care are un obiect și o cauză asemănătoare.

60 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la a doua parte a celei de a șaptea întrebări adresate în cauza C-126/18 că dreptul Uniunii și în special principiile efectivității și echivalenței trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici a unui stat membru care supune unui termen de prescripție de cinci ani cererile de plată a dobânzilor aferente excedentului de TVA deductibil reținut ca urmare a aplicării unei dispoziții naționale considerate contrară dreptului Uniunii.

Cu privire la a treia și la a patra întrebare adresate în cauza C-126/18

61 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări adresate în cauza C-126/18, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii și în special articolul 183 din Directiva TVA, precum și principiul efectivității trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici a unui stat membru care, în primul rând, condiționează plata unei dobânzi de întârziere datorate ca urmare a faptului că administrația fiscală nu a efectuat, în termenul stabilit, plata unei creanțe din dobânzi datorate cu titlu de rambursare a unui excedent de TVA reținut cu încălcarea dreptului Uniunii de introducerea unei cereri specifice, deși, în alte cazuri, o astfel de dobândă se acordă din oficiu, și, în al doilea rând, aplică această dobândă începând cu data expirării termenului de 30 sau de 45 de zile acordat administrației pentru soluționarea unei asemenea cereri, iar nu de la data la care acest excedent a fost constituit.

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

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

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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

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

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

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

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

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

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

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

71 Prin intermediul celei de a opta întrebări adresate în cauza C-126/18, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii și în special articolul 183 din Directiva TVA, precum și principiul efectivității trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici a unui stat membru în temeiul căreia nu poate fi acordată plata unei dobânzi de întârziere datorate ca urmare a faptului că

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

administrația fiscală nu a efectuat, în termenul stabilit, plata unei creanțe din dobânzi datorate pentru rambursarea unui excedent de TVA reținut cu încălcarea dreptului Uniunii, pentru perioada în care acest excedent a fost constituit, decât în cazul în care declarația persoanei impozabile aferentă perioadei în care acest stat membru a încetat încălcarea dreptului Uniunii evidențiază un excedent de TVA deductibil.

72 În această privință, din decizia de trimitere în cauza C-126/18 reiese că Dalmandi Mezőgazdasági a obținut plata unei dobânzi de întârziere în valoare de 7 000 HUF (aproximativ 22 de euro) pentru depășirea termenului de soluționare a cererii sale din 30 septembrie 2016 prin care se urmărește plata dobânzilor aferente excedentelor de TVA deductibil reținute cu încălcarea dreptului Uniunii, pentru o perioadă ulterioară cererii sale, în timp ce administrația fiscală a refuzat să îi plătească o astfel de dobândă pentru perioada anterioară cererii sale. În plus, este cert că declarația acestei societăți referitoare la perioada în care statul maghiar a încetat această încălcare a dreptului Uniunii nu a evidențiat un excedent de TVA deductibil.

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

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

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

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

2) Dreptul Uniunii și în special principiile efectivității și echivalenței trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici a unui stat membru care supune unui termen de prescripție de cinci ani cererile de plată a dobânzilor aferente excedentului de taxă pe valoarea adăugată

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

deductibilă reținut ca urmare a aplicării unei dispoziții naționale considerate contrară dreptului Uniunii.

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