



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
GERARD HOGAN
apresentadas em 11 de setembro de 2019¹

Processos apensos C-13/18 e C-126/18

Sole-Mizo Zrt.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szeged, Hungria)]

e

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szekszárdi, Hungria)]

«Pedido de decisão prejudicial — Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Incumprimento de um Estado-Membro — Responsabilidade dos Estados-Membros — Direito a uma reparação integral ou a uma reparação adequada — Cálculo de juros devidos para ressarcir os danos causados — Princípios da efetividade e da equivalência — Âmbito de aplicação»

1. Os dois presentes pedidos de decisão prejudicial, submetidos pelo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szeged, Hungria) e pelo Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szekszárdi, Hungria), têm por objeto o âmbito de aplicação do direito de ser ressarcido pelo incumprimento de um Estado-Membro das obrigações que lhe incumbem por força do direito da União.

2. Estes pedidos foram apresentados no âmbito dos litígios que opõem, respetivamente, a Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) e a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Autoridade Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria, a seguir «Direção de Recursos», Hungria). Dizem respeito à legalidade de uma prática nacional estabelecida pelo Governo húngaro para indemnizar os sujeitos passivos do IVA pela aplicação de uma condição prevista na lei nacional que o Tribunal de Justiça declarou posteriormente contrária ao direito da União. Como pretendo explicar, esta prática nacional parece exceder, em alguns aspetos, aquilo que é exigido pelo direito da União, ao passo que, noutros aspetos, não cumpre os seus requisitos.

3. No entanto, antes de analisar as questões submetidas, importa referir, em primeiro lugar, as disposições pertinentes do direito da União e do direito nacional.

¹ Língua original: inglês.

I. Direito da União

A. Diretiva 2006/112

4. O artigo 183.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA») prevê:

«Quando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efetuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respetivo reembolso nas condições por eles fixadas.

Todavia, os Estados—Membros podem não autorizar o reporte ou o reembolso quando o excedente for insignificante.»

B. Direito nacional

1. Regras relativas ao procedimento de reembolso do IVA

5. A Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (Lei CXXIII de 2011, que altera, para efeitos de harmonização, a Lei CXXVII de 2007, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado e através da qual é regulado o procedimento especial de reembolso do imposto; a seguir «Lei de alteração») dispõe o seguinte:

«Artigo 1.º

1) Os montantes relativamente aos quais o sujeito passivo não teve oportunidade de exercer, na última declaração de IVA que era obrigado a apresentar antes da entrada em vigor da presente lei (a seguir «declaração»), o seu direito ao reembolso nos termos do artigo 186.º, n.ºs 2 a 4 da általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [Lei CXXVII. Relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Lei do IVA»)], revogada por esta lei, apenas no que diz respeito ao montante que o sujeito passivo declarou a título de imposto sobre aquisições não pagas, podem ser objeto de um pedido de reembolso dirigido à autoridade tributária até 20 de outubro de 2011, devendo o sujeito passivo utilizar o formulário próprio para o efeito; independentemente deste prazo, o sujeito passivo pode, na declaração correspondente ao regime que lhe é aplicável, deduzir dos montantes anteriormente referidos o montante do imposto de que é devedor ou exercer nessa mesma declaração o seu direito ao reembolso. Este pedido é considerado uma declaração para efeitos das disposições da adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei XCII de 2003, que aprova o Código de Processo Tributário). O prazo para a apresentação do pedido não pode ser prorrogado.

2) No seu requerimento apresentado até 20 de outubro de 2011, o sujeito passivo apenas pode solicitar à autoridade tributária a realização de uma nova auditoria de uma declaração relativa a um período anterior à entrada em vigor da presente lei, a fim de reapreciar as consequências jurídicas anteriormente estabelecidas, quando, por decisão que se tenha tornado definitiva na sequência da auditoria anteriormente realizada, lhe tenha sido aplicada uma coima fiscal ou juros de mora ao abrigo do artigo 186.º, n.ºs 2 a 4, da [Lei sobre o IVA], revogada pela presente lei, ou do artigo 48.º, n.º 7, da általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [Lei LXXIV de 1992 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «anterior Lei do IVA»]. O sujeito passivo pode apresentar tal pedido mesmo não recorrendo ao disposto no número anterior. O prazo para a apresentação do pedido é um prazo de prescrição a partir do qual o sujeito passivo não pode ficar isento.

[...]

Artigo 3.º

O artigo 186.º, n.ºs 2 a 4, da [Lei do IVA], revogada pela presente lei, e o artigo 48.º, n.º 7, da [anterior Lei do IVA] não são aplicáveis aos processos pendentes à data de entrada em vigor da presente lei nem aos processos instaurados posteriormente a essa data.»

2. Código de Processo Tributário húngaro

6. O artigo 37.º, n.ºs 4 e 6 da Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei XCII de 2003, que aprova o Código de Processo Tributário; a seguir «Código de Processo Tributário»), na sua versão inicial, que é a citada pelo Governo húngaro nas suas observações e a única apresentada ao Tribunal de Justiça², prevê o seguinte:

«4. A data de vencimento para o pagamento de uma subvenção orçamental devida ao sujeito passivo é regulada pelos anexos da presente lei ou por lei especial. A subvenção proveniente do orçamento ou o IVA cujo reembolso é solicitado devem ser pagos no prazo de 30 dias a contar da data da receção do pedido (declaração), mas não antes da data de vencimento, cujo prazo é de 45 dias, caso o valor do IVA reembolsável exceda 500 000 HUF. [...]

[...]

6) Se a administração tributária efetuar um pagamento intempestivo, pagará juros a uma taxa equivalente à de uma sanção pecuniária compulsória por cada dia de atraso. [...]

7. O artigo 124.º-C do Código de Processo Tributário, na sua versão citada pelo órgão jurisdicional de reenvio³, prevê:

«1) Nos casos em que o Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional, Hungria), a Kúria (Supremo Tribunal, Hungria) ou o Tribunal de Justiça da União Europeia declaram, com efeito retroativo, que uma norma jurídica que impõe uma obrigação fiscal é contrária à Lei Fundamental ou a um ato obrigatório da União Europeia ou, caso se trate de um regulamento municipal, a qualquer outra regra jurídica, e essa decisão judicial confere o direito ao reembolso a favor do sujeito passivo nos termos do presente artigo, a autoridade tributária de primeiro grau procede ao reembolso a pedido do sujeito passivo, em conformidade com os procedimentos especificados na decisão em causa.

2) O sujeito passivo pode apresentar o seu pedido por escrito à autoridade tributária no prazo de 180 dias a contar da data da publicação ou notificação da decisão do Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional), da Kúria (Supremo Tribunal) ou do Tribunal de Justiça da União Europeia; o referido prazo é perentório e não pode ser prorrogado. A autoridade tributária indefere o pedido em caso de prescrição, na data da publicação ou notificação da decisão, do direito à indemnização.

[...]

6) Caso se verifique a existência de um direito do sujeito passivo ao reembolso, a autoridade tributária pagará, à data do mesmo, juros de mora sobre o imposto a ser restituído, a uma taxa igual à taxa base do Banco central, calculados a partir da data de pagamento do imposto até ao dia em que a decisão de concessão do reembolso se tenha tornado definitiva. O reembolso é devido na data em que a decisão

² Afigura-se que, apesar de várias alterações, o teor desta disposição tem-se mantido essencialmente o mesmo, salvo quanto ao prazo de 45 dias que atualmente se aplica caso o pedido de reembolso exceda 1 000 000 florins húngaros [(HUF)].

³ Afigura-se que, na versão desta disposição aplicável até 31 de dezembro de 2011, a Kúria não constava dos tribunais mencionados.

que o concedeu se tornou definitiva e deve ser realizado no prazo de 30 dias a partir da data em que o mesmo se tornou exigível. As disposições relativas ao pagamento de subsídios orçamentais aplicam-se, com as devidas adaptações, ao reembolso regido pelo presente número, sem prejuízo do disposto no artigo 37.º, n.º 6.»

8. Os n.ºs 1 a 3 do artigo 124.º-D do Código de Processo Tributário, na versão citada pelo órgão jurisdicional de reenvio, têm a seguinte redação:

«1) Salvo disposição em contrário do presente artigo, as disposições do artigo 124.º-C são aplicáveis aos pedidos de reembolso com fundamento no direito à dedução do IVA.

2) O sujeito passivo pode exercer o direito previsto no n.º 1 do presente artigo através de uma declaração de regularização apresentada no prazo de 180 dias a contar da data da publicação ou notificação da decisão do Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) ou do Tribunal de Justiça da União Europeia, referente à declaração ou às declarações correspondentes ao exercício fiscal ou exercícios fiscais em que foi constituído o direito à dedução em causa. O referido prazo é perentório e não pode ser prorrogado.

3) Caso a declaração, conforme retificada pela declaração de regularização, demonstre que o sujeito passivo tem direito a um reembolso em virtude da redução do imposto de que é devedor ou do aumento do montante reembolsável — tendo também em conta os requisitos de reembolso do imposto a ser consignado com um valor negativo, previstos pela lei do IVA em vigor à data em que é constituído o direito à dedução —, a autoridade tributária aplicará ao montante a reembolsar uma taxa de juros equivalente à taxa base do Banco central, calculada para o período entre a data fixada para pagamento na declaração ou declarações abrangidas pela declaração de regularização ou a data de vencimento — ou a data de pagamento do imposto, se esta for posterior — e a data em que é apresentada a declaração de regularização. O reembolso, ao qual se aplicam as disposições relativas ao pagamento de subsídios orçamentais, deve ser efetuado no prazo de 30 dias a contar da data de apresentação da declaração de regularização.»

9. O artigo 135.º, n.º 4, do mesmo Código, citada pelo órgão jurisdicional de reenvio, dispõe:

«Quando uma decisão da autoridade tributária, ou a determinação do imposto com base nas informações que lhe forem comunicadas, for ilegal e o sujeito passivo tiver, por conseguinte, direito ao reembolso, a autoridade tributária pagará juros sobre o montante a reembolsar a uma taxa equivalente à de uma sanção pecuniária compulsória por mora no pagamento, exceto se o erro na determinação do imposto for atribuível a uma causa que ocorra dentro da esfera de responsabilidade do sujeito passivo ou de uma pessoa sujeita à obrigação de fornecer dados.»

10. O artigo 164.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário, na versão citada pelo órgão jurisdicional de reenvio, estabelece:

«O direito à liquidação do imposto prescreve decorrido o prazo de cinco anos após o último dia do ano civil em que a declaração ou notificação relativa a esse imposto devia ter sido efetuada ou, na falta de tal declaração ou notificação, durante o qual o imposto devia ter sido pago. Salvo disposição legal em contrário, o direito de solicitar um subsídio orçamental e o direito ao reembolso do excedente prescrevem decorrido o prazo de cinco anos após o último dia do ano civil em que foi constituído o direito de solicitar o subsídio ou reembolso.»

11. O artigo 165.º, n.º 2, desse Código, na versão citada pelo órgão jurisdicional de reenvio, dispõe:

«A taxa sancionatória por cada dia civil de mora é equivalente a 1/365 do dobro da taxa base do Banco central em vigor à data da sua aplicação. A sanção moratória não pode, por si só, resultar na aplicação de uma sanção moratória. A Administração Tributária e Aduaneira central não ordena o pagamento de sanções moratórias inferiores a 2 000 HUF.»

II. Antecedentes do litígio

12. O artigo 48.º, n.º 7, da anterior Lei do IVA, que esteve em vigor entre 1 de janeiro de 2005 e 31 de dezembro de 2007 e, posteriormente, o artigo 186.º, n.º 2, da Lei do IVA, em vigor entre 1 de janeiro de 2008 e 26 de setembro de 2011, condicionavam a concessão do reembolso do excedente de IVA dedutível (isto é, o remanescente após a dedução do IVA devido do IVA dedutível) ao pagamento integral das operações às quais aquele correspondia (a seguir «critério das aquisições pagas»). Na falta desse pagamento, o referido excedente transitava para o exercício fiscal seguinte, o que implicava que tinha sido deduzido do montante de IVA devido no período seguinte.

13. O Tribunal de Justiça, no seu Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530), declarou que o artigo 186.º, n.º 2, da Lei do IVA era contrário ao artigo 183.º da Diretiva IVA.

14. A Lei de alteração, adotada pelo Parlamento húngaro na sequência do referido acórdão, revogou, com efeitos a partir de 27 de setembro de 2011, o artigo 186.º, n.ºs 2 a 4 da Lei do IVA, permitindo atualmente o reembolso do excedente de IVA dedutível sem ser necessário esperar pelo pagamento da contraprestação devida pela operação da qual aquele resulta. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio no processo C-126/18 declarou que, em conformidade com a referida legislação, os sujeitos passivos podem:

- solicitar um reembolso extraordinário através de um pedido de pagamento do IVA retido apresentado dentro de um prazo de prescrição,
- reclamar o respetivo pagamento nas suas declarações fiscais ou
- deduzir do imposto devido o IVA retido nas suas declarações fiscais.

15. Por despacho de 17 de julho de 2014, no processo Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, não publicado, EU:C:2014:2127, n.º 39 a seguir «despacho Delphi»), o Tribunal de Justiça declarou que o direito da União e, em especial, o artigo 183.º da Diretiva IVA, devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação e à prática de um Estado-Membro que excluem o pagamento de juros sobre o montante não reembolsável do excedente de IVA dedutível num prazo razoável devido a uma disposição nacional considerada contrária ao direito da União. No entanto, o Tribunal de Justiça considerou ainda que, na falta de legislação da União nesta matéria, cabe ao direito nacional determinar, em conformidade com os princípios da equivalência e da efetividade, as condições de pagamento de tais juros.

16. Na sequência do despacho Delphi, a autoridade tributária húngara desenvolveu uma prática administrativa, sobre a qual a Kúria (Supremo Tribunal) se pronunciou na decisão n.º Kfv.I.35.472/2016/5, de 24 de novembro de 2016, que, por seu turno, serviu de base à adoção da sua decisão de princípio (n.º EBH2017.K18), intitulada «Análise (quanto à taxa e à prescrição) da questão dos juros no IVA obrigatoriamente acumulado devido à condição de pagamento» (a seguir «decisão de princípio do Supremo Tribunal n.º 18/2017»).

17. Nos termos da decisão de princípio do Supremo Tribunal n.º 18/2017, para efeitos de cálculo dos juros de mora sobre o montante do IVA que não foi efetivamente reembolsado devido ao anterior critério das aquisições pagas, devem ser distinguidos dois períodos:

- Para o período compreendido entre o dia seguinte ao último dia do prazo para a apresentação da declaração de IVA e a data do termo do prazo para a apresentação da próxima declaração, são aplicáveis por analogia os artigos 124.º-C e 124.º-D do Código de Processo Tributário, que regulam o caso em que o Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) ou a Kúria (Supremo Tribunal) consideram que uma determinada norma viola uma norma superior de direito nacional. Com efeito, em ambas as situações, segundo a referida decisão, a autoridade tributária não infringiu a lei, mas apenas aplicou as regras do direito interno então em vigor. Em conformidade com essas duas disposições legislativas, a taxa de juros aplicável é, portanto, igual à taxa base simples do Banco central.
- Para o período a contar da data em que venceram os juros devidos pela autoridade tributária até à data em que os mesmos foram efetivamente pagos por aquela, deve ser aplicado o artigo 37.º, n.º 6, do Código de Processo Tributário. Por conseguinte, a taxa de juros é equivalente à de uma sanção pecuniária compulsória por cada dia de atraso, ou seja, é o dobro da taxa base do Banco central. Tais juros devem ser calculados a partir da data de receção, por parte da autoridade tributária, do pedido de reembolso extraordinário ou da declaração de imposto que inclua o pedido de reembolso.

III. Matéria de facto e pedidos de decisão prejudicial

A. Processo C-13/18

18. Em 30 de dezembro de 2016, a Sole-Mizo apresentou à autoridade tributária, com base no despacho Delphi, um pedido de pagamento de juros sobre os montantes do excedente de IVA dedutível que não tinham sido reembolsados atempadamente devido à aplicação do anterior critério das aquisições pagas. O pedido era relativo a diferentes períodos de referência entre dezembro de 2005 e junho de 2011. Também foram solicitados juros compostos devido ao atraso no seu pagamento.

19. Através de decisão de 3 de março de 2017, a autoridade tributária de primeiro grau deferiu, em parte, o pedido da Sole-Mizo e ordenou o pagamento de juros no montante de 99 630 000 HUF (aproximadamente 321 501 euros), considerando-o inadmissível no que respeita aos juros compostos devido ao atraso no seu pagamento.

20. Por decisão de 19 de junho de 2017, adotada na sequência de uma reclamação apresentada pela Sole-Mizo, a autoridade tributária de segundo grau alterou a primeira decisão ao fixar juros de mora em 104 165 000 HUF (aproximadamente 338 891 euros) a favor da Sole-Mizo. Para o efeito, foi aplicada uma taxa correspondente à taxa base simples do Banco central. Por outro lado, a autoridade tributária de segundo grau anulou a decisão na parte que indeferia o pedido de pagamento de juros compostos, remetendo o seu cálculo à autoridade tributária de primeiro grau.

21. A Sole-Mizo interpôs recurso no órgão jurisdicional de reenvio da decisão da autoridade tributária superior de 19 de junho de 2017, argumentando que os juros devidos pela reparação dos danos sofridos devido à aplicação do critério das aquisições pagas, deviam igualmente ser determinados a uma taxa correspondente ao dobro da taxa base do Banco central, em conformidade com o disposto no artigo 37.º, n.º 6, do Código de Processo Tributário.

22. Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se os juros devidos devem ser calculados aplicando uma taxa correspondente à taxa base simples do Banco central ou uma taxa correspondente ao dobro daquela. Em especial, o órgão jurisdicional de reenvio manifesta dúvidas designadamente quanto à conformidade com o princípio da equivalência, consagrado pelo direito da União, da decisão de princípio do Supremo Tribunal n.º 18/2017 segundo a qual o artigo 37.º, n.º 6, do Código de Processo Tributário não é aplicável por analogia ao «primeiro período» uma vez que a autoridade tributária não cometeu uma infração, na medida em que simplesmente aplicou as disposições da lei nacional então em vigor. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o direito da União opõe-se a este raciocínio.

23. Nestas circunstâncias, o Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szeged, Hungria) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) É conforme com as disposições do direito [da União], com o disposto na [Diretiva IVA] (tendo em especial consideração o seu artigo 183.º), e com os princípios da efetividade, do efeito direto e da equivalência a prática de um Estado-Membro nos termos da qual, ao examinar as disposições pertinentes em matéria de [juros], se parte da premissa de que a autoridade tributária nacional não cometeu uma infração (omissão) — isto é, não incorreu em mora no que respeita à parte não recuperável do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir “IVA”) [...] correspondente às aquisições não pagas dos sujeitos passivos — na medida em que, no momento em que a autoridade tributária nacional decidiu, a legislação nacional que violava o direito [da União] estava em vigor e o Tribunal de Justiça não declarou até momento posterior a não conformidade com o mesmo do requisito nela estabelecido?
- 2) É conforme com o direito [da União], em particular com as disposições da Diretiva IVA (tendo em especial consideração o seu artigo 183.º) e com os princípios da equivalência, da efetividade e da proporcionalidade, a prática de um Estado-Membro que, ao examinar as disposições pertinentes em matéria de [juros], distingue consoante a autoridade tributária nacional não tenha reembolsado o imposto em cumprimento das disposições nacionais então em vigor — que, de resto, violavam o direito [da União] — ou tenha assim procedido violando tais disposições, e que, no que respeita ao montante dos juros vencidos sobre o IVA cujo reembolso não foi possível reclamar num prazo razoável, em consequência de um requisito de direito nacional declarado contrário ao direito da União pelo Tribunal de Justiça, indica dois períodos distintos, de forma que,
- no primeiro período, os sujeitos passivos apenas têm direito a receber o [juro] correspondente à taxa base do Banco central, tendo em consideração que, e atendendo a que a legislação húngara contrária ao direito [da União] ainda estava em vigor à data, as autoridades tributárias húngaras não agiram ilicitamente ao não autorizar o pagamento, num prazo razoável, do IVA incluído nas faturas, enquanto
 - no segundo período deve ser pago um juro equivalente ao dobro da taxa base do Banco central — aplicável, de resto, aos casos de mora no ordenamento jurídico do Estado-Membro em questão — apenas pelo pagamento com atraso dos [juros] correspondentes ao primeiro período?
- 3) Deve o artigo 183.º da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que o princípio da equivalência se opõe à prática de um Estado-Membro nos termos da qual, relativamente ao IVA não reembolsado, a autoridade tributária apenas paga o juro correspondente à taxa base (simples) do Banco central se tiver sido violado o direito da União, pagando um juro equivalente ao dobro da taxa base do Banco central se tiver existido violação do direito nacional?»

B. Processo C-126/18

24. Em 30 de dezembro de 2016, a Dalmandi Mezőgazdasági apresentou à autoridade tributária de primeiro grau um pedido de pagamento de juros sobre os montantes do IVA que não tinham sido restituídos atempadamente no período compreendido entre 2005 e 2011 devido à aplicação do critério das aquisições pagas. O montante reclamado ascendeu a 74 518 800 HUF (aproximadamente 240 515 euros). Para o cálculo dos juros que visavam ressarcir os danos diretamente sofridos, o pedido tomou em consideração o prazo total decorrido entre a data de vencimento do pagamento para o período de referência considerado e a data de vencimento do pagamento para o período de referência durante o qual a lei de alteração foi adotada, ou seja 5 de dezembro de 2011. Para efeitos deste cálculo, foi aplicada uma taxa equivalente ao dobro da taxa base do Banco central, nos termos do artigo 37.º, n.º 6, do Código de Processo Tributário. Além disso, a Dalmandi Mezőgazdasági requereu o pagamento de juros adicionais relativos ao período compreendido entre 5 de dezembro de 2011 e a data efetiva de pagamento, aos quais aplicou igualmente a taxa prevista no artigo 37.º, n.º 6, do Código de Processo Tributário.

25. Por decisão de 10 de março de 2017, a autoridade tributária de primeiro grau deferiu, em parte, o pedido da Dalmandi Mezőgazdasági, determinando a concessão em seu benefício de juros de 34 673 000 HUF (aproximadamente 111 035 euros) no que diz respeito aos montantes excedentes do IVA dedutível retidos ilicitamente durante o período decorrido entre o quarto trimestre de 2005 e setembro (terceiro trimestre) de 2011, indeferindo o pedido quanto ao restante.

26. Fundamentou a sua decisão nos princípios enunciados na decisão de princípio do Supremo Tribunal n.º 18/2017. Em primeiro lugar, no que se refere à reclamação de juros, aplicou os artigos 124.º-C e 124.º-D do Código de Processo Tributário. Em segundo lugar, julgou improcedente o pedido da recorrente de pagamento de juros compostos, porquanto a recorrente não tinha apresentado um pedido de reembolso extraordinário nem uma declaração de imposto que incluísse o pedido de reembolso. Em terceiro lugar, no que respeita ao ano de 2005, indeferiu o pedido de juros da recorrente ao constatar que os três primeiros trimestres desse ano tinham prescrito.

27. Por decisão de 12 de junho de 2017, a autoridade tributária de segundo grau, perante a qual a Dalmandi tinha apresentado uma reclamação, reduziu o montante de juros acumulados a favor da recorrente para 34 259 000 HUF e confirmou a decisão da autoridade tributária de primeiro grau no restante.

28. A Dalmandi interpôs recurso desta última decisão no órgão jurisdicional de reenvio. A título principal, reiterou os seus pedidos anteriores apresentados às autoridades tributárias. Em especial, alegou que a decisão de princípio do Supremo Tribunal n.º 18/2017, em que a autoridade tributária de segundo grau baseou a sua decisão de 12 de junho de 2017, viola os princípios da equivalência, da efetividade e do efeito direto do direito da União ao declarar, em primeiro lugar, que o artigo 37.º, n.º 6, do Código de Processo Tributário é inaplicável, na medida em que a autoridade tributária não cometeu qualquer infração quando aplicou a lei nacional então em vigor; em segundo lugar, ao afastar a hipótese de se poder imputar uma omissão à autoridade tributária, mesmo quando não tenha sido apresentado um pedido de reembolso extraordinário, e em terceiro lugar, ao fixar como data a partir da qual o prazo de prescrição deve ser calculado, a data anterior àquela a partir da qual a reclamação de juros se tornou exigível.

29. Nestas circunstâncias, o Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szekszárdi, Hungria) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) É conforme com as disposições do direito [da União], com as disposições da [Diretiva IVA] (tendo em especial consideração o seu artigo 183.º) e com os princípios da efetividade, do efeito direto e da equivalência a prática judicial de um Estado-Membro nos termos da qual, ao examinar as

disposições pertinentes em matéria de [juros], se parte da premissa de que a autoridade tributária nacional não cometeu uma infração (omissão) — isto é, não incorreu em mora no que respeita à parte não recuperável do IVA, correspondente às aquisições não pagas dos sujeitos passivos — na medida em que, no momento em que a referida autoridade decidiu, a legislação nacional que violava o direito [da União] estava em vigor e o Tribunal de Justiça não declarou até momento posterior a não conformidade com o mesmo do requisito nela estabelecido? Desta forma, a prática nacional aceitou como praticamente conforme com o [d]ireito a aplicação deste requisito estabelecido na legislação nacional que violava o direito da União, até ao momento em que o legislador nacional o revogou formalmente.

- 2) São conformes com o direito [da União], em particular com as disposições da Diretiva IVA (tendo em especial consideração o seu artigo 183.º) e com os princípios da equivalência, da efetividade e da proporcionalidade a legislação e a prática de um Estado-Membro que, ao examinar as disposições pertinentes em matéria de [juros], distinguem se a autoridade tributária não reembolsou o imposto em cumprimento das disposições nacionais então em vigor — que, de resto, violavam o direito comunitário — ou se assim procedeu violando tais disposições e que, no que respeita ao montante dos juros vencidos sobre o IVA cujo reembolso não foi possível reclamar num prazo razoável, em consequência de um requisito de direito nacional declarado contrário ao direito da União pelo Tribunal de Justiça, indicam dois períodos distintos, de forma que,
 - no primeiro período, os sujeitos passivos apenas têm direito a receber o [juro] correspondente à taxa base do Banco central, tendo em consideração que, e atendendo a que a legislação húngara contrária ao direito [da União] ainda estava em vigor à data, as autoridades tributárias húngaras não agiram ilicitamente ao não autorizar o pagamento, num prazo razoável, do IVA incluído nas faturas, enquanto
 - no segundo período deve ser pago um juro equivalente ao dobro da taxa base do Banco central — aplicável, de resto, aos casos de mora no ordenamento jurídico do Estado-Membro em questão — apenas pelo pagamento com atraso dos [juros] correspondentes ao primeiro período?
- 3) É conforme com o direito [da União], com o artigo 183.º da Diretiva IVA e com o princípio da efetividade a prática de um Estado-Membro que estipula como data inicial para o cálculo do [...] juro composto [...] vencido à luz das disposições do Estado-Membro, correspondente ao atraso no pagamento dos juros de mora sobre o imposto retido de forma contrária ao direito da União (juros sobre o IVA; neste caso, principal), não a data original de vencimento dos juros sobre o IVA (principal), mas um momento posterior, tendo especialmente em consideração que a reclamação de juros relacionada com impostos retidos ou não devolvidos em contradição com o direito da União é um direito subjetivo que decorre diretamente do próprio direito da União?
- 4) É conforme com o direito [da União], com o artigo 183.º da Diretiva IVA e com o princípio da efetividade a prática de um Estado-Membro por força da qual o sujeito passivo deve apresentar um pedido independente em caso de reclamação de juros vencidos gerados por uma infração por mora da autoridade tributária, enquanto noutros casos de reclamação de juros de mora não carece de ser efetuado o referido pedido independente porquanto os juros são atribuídos oficiosamente?
- 5) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, é conforme com o direito [da União], com o artigo 183.º da Diretiva IVA e com o princípio da efetividade a prática de um Estado-Membro por força da qual apenas se pode conceder o juro composto (juros sobre juros) correspondente ao atraso no pagamento dos juros sobre o imposto retido de forma contrária ao direito da União, segundo declaração do Tribunal de Justiça (juros sobre o IVA; neste caso, principal), se o sujeito passivo apresentar um pedido extraordinário através do qual não são reclamados, em concreto, juros, mas o montante do imposto correspondente às aquisições não pagas, devido precisamente

no momento da revogação, no direito interno, da norma do Estado-Membro contrária ao direito da União, que determinava a retenção do IVA por causa da referida falta de pagamento, embora já se tenham vencido os juros sobre o IVA que servem de base à reclamação do juro composto relativamente aos períodos de declaração anteriores ao pedido extraordinário, e não tenham ainda sido pagos?

- 6) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, é conforme com o direito [da União], com o artigo 183.º da Diretiva IVA e com o princípio da efetividade a prática de um Estado-Membro que contempla a perda do direito a receber juros compostos (juros sobre juros) correspondentes ao atraso no pagamento dos juros sobre o imposto retido de forma contrária ao direito da União, segundo declaração do Tribunal de Justiça (juros sobre o IVA; neste caso, principal), relacionado com as reclamações de juros sobre o IVA que não eram objeto do período de declaração de IVA afetado pelo prazo de caducidade estabelecido para a apresentação do pedido extraordinário, por os referidos juros se terem vencido em momento anterior?
- 7) É conforme com o direito [da União] e com o artigo 183.º da Diretiva IVA (tendo em consideração, em especial, o princípio da efetividade e o caráter de direito subjetivo da reclamação de juros pelos impostos indevidamente não devolvidos) a prática de um Estado-Membro que priva definitivamente o sujeito passivo da possibilidade de reclamar juros sobre o imposto retido, nos termos de uma legislação nacional declarada, posteriormente, contrária ao direito comunitário, e que proibia reclamar o IVA relativamente a determinadas aquisições não pagas, de forma que,
 - [à luz da referida prática] não se considerava fundamentada a reclamação de juros no momento em que era exigível [o reembolso d]o imposto, alegando a vigência da disposição declarada, posteriormente, contrária ao direito comunitário (por não se ter verificado atraso e porque a autoridade tributária se tinha limitado a aplicar o direito vigente),
 - e, posteriormente, quando tinha sido revogada na ordem jurídica interna a disposição declarada contrária ao direito [da União] que limitava o direito ao reembolso, alegando a prescrição?
- 8) É conforme com o direito [da União], com o artigo 183.º da Diretiva IVA e com o princípio da efetividade a prática de um Estado-Membro por força da qual a possibilidade de reclamar os [juros] que devem ser pagos sobre os juros do IVA (principal), a que tem direito o sujeito passivo, pelo imposto não reembolsado no momento em que era inicialmente exigível, à luz de uma norma de direito interno posteriormente declarada contrária ao direito [da União], depende, para a totalidade do período compreendido entre 2005 e 2011, do facto de o sujeito passivo estar, atualmente, em situação de pedir o reembolso do IVA correspondente ao período de declaração do referido imposto no qual foi revogada, no ordenamento jurídico interno, a disposição contrária ao direito [da União] em questão (setembro de 2011), embora o pagamento dos juros sobre o IVA (principal) não se tenha verificado antes desse momento, nem se tenha verificado, posteriormente, antes da interposição do recurso perante o tribunal nacional?»

IV. Análise

A. Quanto à admissibilidade das questões prejudiciais submetidas

30. O Governo húngaro alega que as questões submetidas são inadmissíveis, uma vez que não cabe ao Tribunal de Justiça, mas ao órgão jurisdicional de reenvio, examinar a questão suscitada no processo principal sobre o pagamento de juros. Embora o direito de exigir juros decorra, em casos como este, do direito da União, é jurisprudência constante que cabe aos Estados-Membros definir o método de

cálculo e de pagamento desses juros. É certo que a margem de discricionariedade reconhecida aos Estados-Membros a este respeito reside na necessidade de garantir o cumprimento dos princípios da equivalência e da efetividade, mas a verificação da conformidade com estes princípios cabe, pelo menos em primeira instância, apenas aos órgãos jurisdicionais nacionais.

31. No quadro dos presentes processos, há que salientar que, embora o Governo húngaro faça referência à inadmissibilidade das questões prejudiciais, os seus argumentos incidem, na verdade, sobre a competência do Tribunal de Justiça para se pronunciar sobre tais questões porquanto, no essencial, compete aos órgãos jurisdicionais nacionais decidir se a legislação nacional é conforme com os princípios da equivalência e da efetividade.

32. A este respeito, cabe recordar que o artigo 267.º TFUE não habilita o Tribunal de Justiça a aplicar as regras do direito da União a uma situação determinada, mas apenas a pronunciar-se sobre a interpretação dos Tratados e dos atos adotados pelas instituições da União⁴. No entanto, podemos constatar que as questões submetidas não incidem nem sobre a aplicação concreta do direito da União nos processos principais, nem sobre a determinação exata do montante da indemnização devida à recorrente, mas antes sobre a interpretação a ser dada a algumas disposições ou princípios do direito da União em circunstâncias como as que estão em causa no presente processo. Em especial, a questão de saber se e em que medida os Estados-Membros gozam de alguma margem de discricionariedade para definir o método de cálculo da indemnização a conceder devido à aplicação de uma disposição declarada contrária ao direito da União é, *per se*, uma questão de interpretação do direito da União. Daqui decorre que o Tribunal de Justiça tem plena competência para se pronunciar na matéria.

33. Por conseguinte, considero que o Tribunal de Justiça é competente para responder às questões prejudiciais submetidas e, portanto, não as deve declarar inadmissíveis.

B. Considerações preliminares

34. Antes de analisar as várias questões suscitadas por estes dois litígios, é necessário tecer algumas considerações preliminares sobre o contexto em que os mesmos surgiram.

35. No seu Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530), o Tribunal de Justiça declarou que, ao aplicar o critério das aquisições pagas aos pedidos de reembolso do excedente de IVA dedutível, a Hungria tinha violado o artigo 183.º da Diretiva IVA, bem como o princípio da neutralidade fiscal. A este respeito, não pretendo revisitar as razões que conduziram a este acórdão. No entanto, é importante salientar que, em virtude do primado do direito da União, esta conclusão obrigou a Hungria a tirar as devidas ilações desse acórdão.

⁴ V., por exemplo, Acórdão de 16 de julho de 2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, n.º 71).

36. Tais obrigações incluem a derrogação do critério das aquisições pagas pelo Estado-Membro em causa⁵, o reembolso dos excedentes de IVA dedutível ainda pendentes à data do Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530)⁶ e o ressarcimento dos sujeitos passivos por prejuízos sofridos em razão da aplicação desse critério⁷. Os presentes processos incidem apenas sobre a última obrigação. A este respeito, importa recordar que o facto de um Estado-Membro violar o direito da União não é, por si só, suficiente para que lhe seja imputada a responsabilidade pelos danos causados. Para acionar a responsabilidade de um Estado-Membro, é necessário que estejam preenchidos os três requisitos descritos no Acórdão Francovich⁸, a saber: que a norma de direito da União violada tenha por objeto conferir direitos aos particulares, que a violação dessa norma seja suficientemente caracterizada e que exista um nexo de causalidade direto entre essa violação e o dano sofrido pelos particulares⁹. Além disso, segundo jurisprudência constante em matéria de responsabilidade das instituições da União, que, na minha opinião, é aplicável por analogia ao caso da responsabilidade de cada Estado-Membro¹⁰, o dano sofrido deve ser real e certo¹¹. Uma vez que nos processos principais o excedente de IVA dedutível podia ter sido reafetado à declaração fiscal seguinte para compensar alguns montantes do IVA devido, é legítimo questionar se o dano pelo qual é devida uma indemnização é real e certo.¹²

37. Todavia, convém salientar que, no despacho Delphi, o Tribunal foi muito explícito: os sujeitos passivos que tiverem obtido o reembolso do excedente de IVA [dedutível] decorrido um prazo razoável [...] terão direito de receber juros de mora nos termos do direito da União¹³. À luz deste despacho, é evidente que a Hungria tem a obrigação de efetuar os devidos pagamentos de juros de forma a indemnizar os sujeitos passivos que sofreram prejuízos financeiros resultantes da imposição do critério das aquisições pagas.

38. Portanto, as únicas questões que ainda não foram decididas são as relativas ao montante da indemnização a conceder e às vias de recurso que a Hungria deve prever para permitir aos sujeitos passivos exercerem o direito à indemnização que o direito da União lhe atribui. Trata-se precisamente das questões que são objeto dos presentes processos apensos. Como tal, estes processos devem ser

5 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, «o primado do direito da União exige que os órgãos jurisdicionais nacionais encarregados de aplicar, no âmbito das respetivas competências, as disposições do direito da União tenham a obrigação de garantir a plena eficácia dessas disposições, não aplicando, se necessário, no exercício da sua própria autoridade, qualquer disposição nacional contrária, sem pedir nem aguardar pela eliminação prévia dessa disposição nacional por via legislativa ou por qualquer outro procedimento constitucional». (Acórdão de 4 de dezembro de 2018, The Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, n.º 35).

6 A este respeito, o Tribunal de Justiça tem sido claro: em princípio, os sujeitos passivos devem ser reembolsados integralmente como consequência e complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições do direito da União que proíbem tais impostos, taxas ou direitos. Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, n.º 24). A situação é diferente, no entanto, se se provar que o sujeito passivo responsável pelo pagamento de impostos ou taxas os repercutiu efetivamente sobre outras pessoas. V. Acórdão de 6 de setembro de 2011, Lady & Kid e o. (C-398/09, EU:C:2011:540, n.ºs 17 e 18).

7 O direito dos particulares, que deriva do direito da União, de serem indemnizados por qualquer violação do direito da União cometida por um Estado-Membro é a consequência do princípio do primado do direito da União. V. Acórdãos de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft e o. (C-397/98 e C-410/98, EU:C:2001:134, n.ºs 84 e 106), e de 13 de março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, n.º 125). Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, este direito é inerente ao sistema dos Tratados em que a União Europeia se baseia. V., por exemplo, Acórdão de 19 de junho de 2014, Specht e o. (C-501/12 a C-506/12, C-540/12 e C-541/12, EU:C:2014:2005, n.º 98).

8 Acórdão de 19 de novembro de 1991, Francovich e o. (C-6/90 e C-9/90, EU:C:1991:428, n.º 40).

9 V., por exemplo, Acórdão de 26 de janeiro de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, n.º 30).

10 Tendo em conta o princípio da proteção da confiança legítima ou a regra *nemo potest venire contra factum proprium* consagrada pelo direito da União - v., por exemplo, Acórdão de 6 de novembro de 2014, Itália/Comissão (C-385/13 P, não publicado, EU:C:2014:2350, n.º 67), que corresponde ao princípio de common law do *estoppel*, considero que a jurisprudência relativa à ação de indemnização contra instituições da União é transponível para as ações de indemnização contra Estados-Membro.

11 V., por exemplo, Acórdão de 14 de outubro de 2014, Giordano/Comissão (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, n.º 36).

12 Com efeito, se os sujeitos passivos apresentarem um pedido na sequência de uma recusa de reembolso do seu excedente dedutível de IVA, pode presumir-se que pretendem obter esse reembolso em vez de o reportar para a declaração fiscal seguinte. Em contrapartida, e salvo prova em contrário, relativamente aos sujeitos passivos que apresentarem o seu pedido após a prolação do Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530), não se pode presumir que pretendia obter esse mesmo reembolso.

13 Despacho de 17 de julho de 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, não publicado, EU:C:2014:2127). A partir do momento em que uma pessoa é privada de uma quantia em dinheiro, ainda que por um curto lapso de tempo, deve ser considerada como tendo sofrido um prejuízo. V. Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, n.º 32).

considerados pelo que efetivamente representam, ou seja, dois processos que dizem respeito ao alcance da obrigação que incumbe aos Estados-Membros de reparar o dano causado em resultado da aplicação incorreta do direito da União. No que se refere à primeira questão, cabe recordar que, quando os requisitos previstos no Acórdão Francovich estão reunidos, os Estados-Membros podem eximir-se da sua responsabilidade apenas em três situações específicas.

39. Em primeiro lugar, a obrigação de pagar uma indemnização pode ter prescrito nos termos da legislação nacional. Proponho que este aspeto seja analisado no contexto da sétima questão.

40. Em segundo lugar, a vítima pode ter contribuído para o seu próprio dano¹⁴. Obviamente, esta exceção não se aplica no processo principal.

41. Pode dar-se o caso de uma eventual terceira exceção quando o montante da indemnização em causa puder implicar custos financeiros de relevo para o Estado que comprometam a estabilidade das suas finanças públicas. Todavia, e salvo, talvez, em circunstâncias muito excecionais¹⁵, cabe *unicamente* ao Tribunal de Justiça limitar ou suspender a aplicação temporal do direito da União¹⁶. Por conseguinte, os Estados-Membros não podem invocar perante os seus próprios órgãos jurisdicionais, como um risco de instabilidade das suas finanças públicas, a sua própria boa-fé ou a existência de circunstâncias excecionais para solicitar uma redução da indemnização devida — partindo do pressuposto, evidentemente, que os requisitos previstos no Acórdão Francovich se encontram preenchidos¹⁷. Uma vez que, no presente processo, a Hungria não suscitou tais questões perante o Tribunal de Justiça e, visto que não se verifica a existência de circunstâncias excecionais, como as referidas na jurisprudência do Tribunal de Justiça, esta exceção é irrelevante no presente processo.

42. Tendo em conta que as duas últimas exceções não se aplicam no processo em apreço e que o Estado-Membro foi considerado responsável por danos, a questão que se coloca diz respeito apenas ao montante da indemnização que deve ser concedida.

43. A este respeito, há que referir que, segundo alguns acórdãos, os particulares têm direito a uma reparação *integral* do prejuízo sofrido¹⁸, ao passo que, segundo outros acórdãos, nomeadamente em matéria fiscal em que estavam em causa montantes avultados, os Estados-Membros apenas têm a obrigação de garantir uma reparação *adequada* dos prejuízos causados¹⁹.

44. Pessoalmente, considero que estas duas correntes jurisprudenciais na realidade em nada se contradizem. Na minha opinião, o que o Tribunal de Justiça procurou realçar ao utilizar o termo «adequado» é que, em algumas situações específicas, a obrigação *prima facie* de *indemnizar integralmente* os danos causados por uma violação do direito da União pode, em certos casos, ceder

14 V., por analogia, Acórdão de 3 de fevereiro de 1994, Grifoni/Comissão (C-308/87, EU:C:1994:38, n.º 16).

15 V. Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Inter-Environnement Wallonie e Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, n.ºs 201 a 205) e Acórdãos de 8 de setembro de 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, n.º 67), de 28 de fevereiro de 2012, Inter-Environnement Wallonie e Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, n.º 63), e de 27 de junho de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropaxie e o. (C-597/17, EU:C:2019:544, n.º 61).

16 V., neste sentido, Acórdãos de 17 de maio de 1990, Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, n.º 41); de 8 de setembro de 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, n.º 67); e de 28 de julho de 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, n.º 33).

17 Para decidir esta limitação, é necessário que estejam preenchidos dois critérios essenciais, a saber, a boa-fé dos Estados-Membros interessados e o risco de perturbações graves. V. Acórdão de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, n.º 45). É jurisprudência constante que as consequências financeiras que possam decorrer, para um Estado-Membro, de um acórdão proferido a título prejudicial não justificam, por si sós, a limitação dos efeitos desse acórdão no tempo. V., por exemplo, Acórdão de 29 de julho de 2010, Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, n.º 34).

18 V., por exemplo, Acórdãos de 2 de agosto de 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, n.º 26) e 8 de março de 2001, Metallgesellschaft e o. (C-397/98 e C-410/98, EU:C:2001:134, n.º 95).

19 V. Acórdão de 19 de julho de 2012, Littlewoods Retail Ltd e o. (C-591/10, EU:C:2012:478, n.º 29).

perante considerações de exequibilidade e conveniência geral. Dito de outra forma, mesmo quando se encontrem preenchidos os requisitos previstos no Acórdão Francovich, o direito conferido aos particulares pelo direito da União de serem integralmente indemnizados por uma qualquer violação do referido direito [da União], não é absoluto. Defendo este entendimento pelas razões que se seguem.

45. Em primeiro lugar, em alguns casos, o próprio direito da União prevê uma regra específica para calcular a indemnização a conceder. No entanto, conforme sublinhou o Tribunal de Justiça, nem a Diretiva IVA nem qualquer outro ato da União prevê um método de cálculo dos juros devidos em caso de reembolso tardio do excedente de IVA. Por conseguinte, tal exceção não é aplicável ao caso vertente.

46. Em segundo lugar, quando a determinação exata dos danos sofridos seja excessivamente difícil a indemnização a pagar pode ser calculada com base num método que, sem ser necessariamente exato, visa, na medida do possível, reparar integralmente os danos sofridos²⁰.

47. Em terceiro lugar, se o regime de indemnização estabelecido pelos Estados-Membros deve ter por objetivo proporcionar, pelo menos, algo que se assemelhe a uma reparação integral dos danos sofridos em resultado da violação do direito da União, as disposições práticas para a consecução deste objetivo são necessariamente da responsabilidade dos Estados-Membros, uma vez que tal objetivo exige que se tenham em conta algumas variáveis económicas nacionais. Assim, os Estados-Membros têm o direito de especificar, à luz dos indicadores económicos existentes, quais são os indicadores ou as taxas a ter em conta. Obviamente que não poderão optar por uma taxa cuja aplicação não proporcionar-se destine, pelo menos, a uma indemnização integral dos prejuízos ou danos reais e certos sofridos.

48. Por conseguinte, considero que, quando o Tribunal de Justiça, no seu Despacho de 17 de julho de 2014, *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* (C-654/13, não publicado, EU:C:2014:2127) fez referência ao Acórdão de 19 de julho de 2012, *Littlewoods Retail Ltd e o.* (C-591/10, EU:C:2012:478), segundo o qual compete «à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o seu modo de cálculo (juros simples ou juros compostos)», a sua intenção não era afastar-se do princípio da reparação integral, mas antes sublinhar o facto de a taxa aplicável em concreto — a que corresponde a uma indemnização integral — depender da conjuntura de cada Estado-Membro²¹.

49. Excetuando estes casos, uma vez preenchidos os três requisitos descritos no Acórdão Francovich para acionar a responsabilidade de um Estado-Membro, qualquer particular lesado por uma violação do direito da União pode exigir a reparação integral dos danos. Com efeito, é necessário a concessão de um montante pelo menos próximo de uma indemnização integral de forma a assegurar a plena eficácia do direito da União, conforme exigido pelo seu princípio do primado²² e em razão do direito fundamental a uma tutela jurisdicional efetiva consagrado no primeiro parágrafo do artigo 47.º da Carta.

20 V., em especial, Acórdão de 27 de janeiro de 2000, *Mulder e o./Conselho e Comissão* (C-104/89 e C-37/90, EU:C:2000:38, n.ºs 51 e 63). A jurisprudência relativa aos lucros cessantes ilustra bem esta exceção. V., em especial, Acórdão do Tribunal da Função Pública da União Europeia de 13 de março de 2013, *AK/Comissão* (F-91/10, EU:F:2013:34, n.º 92). Na minha opinião, foi isto que o Tribunal de Justiça deixou entender, quando, ocasionalmente, se referiu ao conceito de «reparação adequada» ou declarou que «[a] indemnização sob a forma de juros pode, consoante a situação, ser superior ou inferior às perdas reais», «a fim de assegurar uma compensação através das regras facilmente geridas e controladas pela Administração Fiscal». V. Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121, n.º 36). Esta interpretação é corroborada pelo facto de, no mesmo acórdão, o Tribunal ter declarado, no n.º 37, que ao sujeito passivo deve ser permitido «recuperar [...] a totalidade do crédito resultante do excedente de IVA sem correr nenhum risco financeiro (o sublinhado é meu), o que sugere que o Tribunal não pretendeu afastar-se do princípio do direito a uma compensação integral.

21 Como o Tribunal de Justiça declarou, se «é no âmbito do direito nacional relativo à responsabilidade que incumbe ao Estado reparar as consequências do prejuízo causado», tal é «sem prejuízo do direito a reparação baseado diretamente no direito [da União] quando esses requisitos estão preenchidos». V., por exemplo, Despacho de 23 de abril de 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, EU:C:2008:239, n.º 126).

22 V., neste sentido, Acórdão de 4 de dezembro de 2018, *The Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána* (C-378/17, EU:C:2018:979, n.º 39).

50. Por conseguinte, no processo principal, os sujeitos passivos em causa que sofreram prejuízos financeiros devido à aplicação do critério das aquisições pagas têm, em princípio, direito a uma quantia em dinheiro equivalente a uma indemnização integral. Em especial, uma vez que o Governo húngaro não alegou perante o Tribunal de Justiça, na pendência do processo Comissão/Hungria, a existência de circunstâncias excecionais que justificassem a suspensão da aplicação no tempo do direito da União, já não pode recorrer a tal argumento. De qualquer forma, os montantes em questão, embora avultados, não têm importância suficiente para comprometer a estabilidade das finanças públicas desse Estado-Membro.

51. Além disso, na medida em que, em situações como as ora em apreço, em que o dano causado consiste na privação do benefício de uma determinada quantia em dinheiro por um período limitado, esse dano deve ser calculado com base no preço que alguém teria que pagar para obter a mesma quantia em dinheiro de uma instituição de crédito. Esta reparação deve, portanto, efetuar-se mediante o pagamento de juros. Contudo, não se trata de juros de mora, *stricto sensu*, na aceção comum adotada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.

52. A este respeito, importa salientar que as categorias de juros e as suas denominações variam de um Estado-Membro para outro e que a jurisprudência do Tribunal de Justiça nem sempre foi coerente na utilização de alguns termos. Em especial, o conceito de «juros de mora» parece ter sido utilizado algumas vezes no sentido do conceito francês de «*intérêt moratoire*»²³, que exige a existência de uma dívida reconhecida e, outras vezes, em sentido mais amplo, referindo-se a qualquer tipo de juro relativo a um pagamento em atraso, com ou sem caráter punitivo ou compensatório²⁴. Proponho, então, centrar-me na finalidade do tipo de juros que estão em causa, e não nas suas denominações ou descrições que podem variar em conformidade com as leis e as práticas nacionais.

53. No que diz respeito à segunda questão, a saber, o modo de pagamento da indemnização devida pelos Estados-Membros, segundo jurisprudência constante, tais requisitos são abrangidos pela autonomia processual de cada Estado-Membro²⁵. Com efeito, na falta de legislação da União Europeia nesta matéria, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro prever *os requisitos* para o pagamento de juros, e não o seu montante²⁶. No entanto, tais requisitos devem respeitar os princípios da equivalência e da efetividade das vias de recurso²⁷.

54. O *princípio da efetividade* exige que os Estados-Membros prevejam um sistema de vias de recurso e de meios processuais que não tornem impossível ou excessivamente difícil, na prática, o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União²⁸. Por conseguinte, as normas processuais que regulam estas vias de recurso não devem ser concebidas de forma a tornar impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos aos particulares pela ordem jurídica da União²⁹. Genericamente, este princípio exige que os direitos conferidos aos particulares pelo direito da União sejam efetivamente aplicados³⁰.

23 V., por exemplo, Acórdão de 12 de fevereiro de 2015, Comissão/IPK International, C-336/13 P, EU:C:2015:83, n.º 30.

24 V. Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, n.ºs 28 e 29. Em princípio, os juros que visam compensar o tempo decorrido até à avaliação jurisdicional do montante do prejuízo, independentemente de qualquer atraso imputável ao devedor, são qualificados de «juros compensatórios» e fazem parte da indemnização concedida. V. Acórdão de 10 de janeiro de 2017, Gascogne Sack Deutschland e Gascogne/União Europeia (T-577/14, EU:T:2017:1), n.º 168 e jurisprudência referida.

25 V., neste sentido, Acórdão de 6 de outubro de 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, n.º 17).

26 V., por exemplo, Despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 21 de outubro de 2015, Kovozber (C-120/15, não publicado, EU:C:2015:730, n.º 30).

27 Ao colocar-se a questão de saber se as normas processuais nacionais impossibilitam na prática ou dificultam excessivamente o exercício dos direitos conferidos aos particulares pela ordem jurídica da União, esta deve ser analisada tendo em conta o lugar das regras em causa no processo, visto como um todo, na tramitação deste e nas suas particularidades, perante as várias instâncias nacionais. Acórdão de 6 de outubro de 2015, Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, n.º 36).

28 Acórdão de 13 de março de 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, n.º 43).

29 Acórdão de 12 de dezembro de 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, n.º 32).

30 V., por ex., Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, n.º 41).

55. Quanto ao *princípio da equivalência*, este pressupõe que a regra nacional em causa seja aplicável indiferentemente aos recursos fundados na violação do direito da União e aos fundados na violação do direito interno que tenham um objeto e uma causa semelhantes, à luz tanto do objeto como dos elementos essenciais das ações alegadamente semelhantes de natureza interna³¹. Para verificar se o princípio da equivalência é respeitado no processo principal, há assim que examinar se existe, além de uma regra de prescrição, como a que está em causa no processo principal, aplicável às ações ou recursos destinados a assegurar, no direito interno, a salvaguarda dos direitos que resultam para os particulares do direito da União, uma regra de prescrição aplicável às ações ou recursos de natureza interna e se, à luz do seu objeto e dos seus elementos essenciais, as duas regras de prescrição podem ser consideradas equivalentes³².

56. É à luz destes princípios que importa examinar as presentes questões prejudiciais.

57. Por último, uma vez que os sujeitos passivos têm, em princípio, o direito de receber pelo menos um montante que corresponda à reparação integral dos danos sofridos, proponho-me examinar conjuntamente as diversas questões relativas à compatibilidade com o direito da União do método de cálculo do montante da indemnização utilizado pela prática nacional em questão.

C. Quanto às três questões no processo C-13/18 e às duas primeiras no processo C-126/18

58. O órgão jurisdicional de reenvio no processo C-13/18, com as suas três questões, e o órgão jurisdicional de reenvio no processo C-126/18, com as suas duas primeiras questões, interrogam-se, em substância, sobre se o artigo 183.º da Diretiva IVA, bem como os princípios da efetividade e da equivalência das vias de recurso, juntamente com os do efeito direto e da proporcionalidade, devem ser interpretados, numa situação como a que está em causa nos processos principais, no sentido de que se opõem a uma prática nacional de cálculo dos juros devidos em virtude da aplicação do critério das aquisições pagas, que tem como referência uma taxa correspondente à do Banco central e não o dobro dessa taxa, conforme previsto na legislação nacional em caso de atraso no pagamento pela Administração de uma dívida vencida.

59. Como o direito de receber um montante que corresponda à reparação integral dos danos sofridos ou a algo semelhante decorre do princípio do primado do direito da União, é nesse contexto que proponho examinar as três questões no processo C-13/18, e as duas primeiras questões no processo C-126/18.

1. A compatibilidade da prática nacional com o direito a um montante que corresponda a uma reparação integral

60. Conforme já referi, o direito da União exige, em princípio, uma reparação integral do dano, partindo do pressuposto, evidentemente, que os requisitos previstos no Acórdão Francovich se encontram preenchidos. Para avaliar a compatibilidade da prática nacional em causa com o direito da União, é necessário determinar, em primeiro lugar, os danos causados pela aplicação do critério das aquisições pagas e, em segundo lugar, se a indemnização prevista pela prática nacional visa cobrir integralmente as perdas e danos sofridos.

31 V., a este respeito, Acórdão de 19 de julho de 2012, Littlewoods Retail Ltd e o. (C-591/10, EU:C:2012:478, n.º 31), e jurisprudência referida.

32 Acórdão de 15 de abril de 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, n.º 20).

61. Como expliquei anteriormente, os danos causados nos processos principais consistem na privação indevida do direito de obter o reembolso do excedente de IVA dedutível dentro dos prazos previstos pela legislação nacional³³. No entanto, uma vez que os sujeitos passivos tinham o direito de utilizar esse excedente na declaração subsequente de IVA para compensar uma dívida deste imposto, tais danos podem ser considerados na prática equivalentes a um pagamento em atraso³⁴. Por conseguinte, tal como acontece no caso de um pagamento em atraso, é necessário determinar o período durante o qual o sujeito passivo foi privado dos seus direitos (a seguir «período de referência») e aplicar ao montante do excedente de IVA dedutível em relação ao qual a pessoa em causa não conseguiu obter um reembolso, uma taxa de juro que reflita as consequências dessa privação, a fim de quantificar o montante da indemnização devida.

62. Nas circunstâncias em causa nos processos principais, o ponto de partida para o período de referência corresponde à data em que o excedente de IVA dedutível deveria ter sido reembolsado ao sujeito passivo se não tivesse sido aplicado o critério das aquisições pagas.

63. A este respeito, importa recordar que cabe aos Estados-Membros decidir a data em que o reembolso deve ser efetuado, desde que essa data esteja dentro de um prazo razoável após a apresentação da declaração de IVA (a seguir «prazo razoável de reembolso»)³⁵.

64. Quanto à data do termo do período de referência, tendo em conta os danos em causa nos processos principais, devem ser distinguidas duas hipóteses consoante o interessado tenha finalmente preenchido o critério das aquisições pagas ou não tenha tido outra alternativa senão efetuar o reporte do excedente de IVA dedutível para a declaração seguinte.

65. Na primeira situação, uma vez que os danos sofridos cessaram na data em que o IVA foi finalmente reembolsado, tal constitui a data do termo do período de referência.

66. Na segunda situação, a data do termo do período de referência depende da questão de saber se o excedente de IVA dedutível reportado foi ou não integralmente utilizado na declaração seguinte para compensar uma dívida de IVA. No primeiro caso, os danos cessam no dia em que o sujeito passivo teria que pagar a dívida de IVA, se o excedente de IVA dedutível não tivesse sido deduzido dessa dívida. Na situação em que o excedente de IVA dedutível não foi integralmente utilizado devido à insuficiência da dívida de IVA, a aplicação do critério das aquisições pagas produz efeitos que se refletem na declaração de IVA seguinte. Daqui decorre que, em princípio, para cada um destes exercícios posteriores, deve distinguir-se entre a parte do excedente de IVA dedutível que seja nova e a parte que transita de declarações anteriores. Com efeito, à parte correspondente ao reporte de um excedente anterior, não deve ser aplicado um período razoável de reembolso, uma vez que, se o sujeito passivo tivesse obtido o reembolso do excedente, teria beneficiado do montante correspondente de forma ininterrupta.

67. Tudo isto é suficiente para demonstrar que a quantificação exata do prejuízo sofrido nos presentes processos é relativamente complexa.

33 Contrariamente à posição defendida pela Comissão durante a audiência, considero que os sujeitos passivos em causa sofreram danos que não estão relacionados com a perda de lucros, mas com a redução da respetiva liquidez. De qualquer forma, observo que o Tribunal de Justiça já declarou que o lucro cessante é indemnizável. V. Acórdão de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft e o. (C-397/98 e C-410/98, EU:C:2001:134, n.º 91).

34 V., por exemplo, Acórdão de 6 de julho de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, n.º 22).

35 Acórdãos de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 24), de 6 de julho de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, n.º 20), e de 28 de fevereiro de 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, n.º 25). No caso em apreço, os órgãos jurisdicionais nacionais não especificaram o prazo máximo de que a administração húngara dispunha para reembolsar o excedente de IVA dedutível em caso de cumprimento *ab initio* do critério das aquisições pagas. No entanto, a Sole Mizo mencionou que o referido prazo era de 45 dias.

68. Neste contexto, pode-se dizer que a prática nacional em causa simplifica o cálculo que deve ser efetuado. Com efeito, resulta dos autos que a Hungria mantém como ponto de partida do período de referência utilizado para calcular os danos, o dia seguinte ao último dia do prazo para a apresentação da declaração de IVA. Significa isto que a indemnização é calculada tomando como ponto de partida não a data em que o reembolso devia ter sido feito, mas o dia seguinte ao último dia do prazo para a apresentação da declaração de IVA na qual o sujeito passivo indicou um valor negativo de IVA.

69. Em relação à data limite do período considerado para calcular o dano, a prática nacional mantém o prazo para a apresentação da próxima declaração. Por conseguinte, para cada declaração de IVA, é calculado um novo montante do dano em causa, com base no pressuposto de que o dano foi considerado definitivo no último dia do prazo para a apresentação da declaração de IVA no qual o sujeito passivo indicou um valor negativo de IVA.

70. Embora este método seja diferente daquele que podia ser utilizado para calcular o dano sofrido com uma exatidão contabilística absoluta, tem a vantagem de simplificar o cálculo, pois não distingue, para os exercícios subsequentes, entre a parte do excedente de IVA dedutível que seja atribuível a um excedente anterior que foi objeto de um reporte e a parte que é nova. Com efeito, uma vez que não é aplicado um prazo de reembolso, torna-se irrelevante a razão de ser do excedente posterior de IVA dedutível. Por este motivo, tal método é ainda mais vantajoso para os sujeitos passivos do que aquele que permite uma reparação integral, uma vez que não é aplicado qualquer prazo correspondente ao prazo de reembolso normalmente aplicável.

71. Conforme já referi, nos casos em que seja difícil a determinação exata do dano sofrido, o Tribunal de Justiça admite a aplicação de um método baseado num grau razoável de aproximação, desde que o montante da indemnização não seja excessivamente afetado. Tendo em conta que neste caso é difícil calcular com precisão a determinação exata dos danos sofridos, considero que a Hungria tinha, em princípio, o direito de simplificar este cálculo.

72. No que diz respeito à taxa de juro a aplicar para garantir uma reparação integral, esta deve corresponder à taxa que um sujeito passivo teria que pagar para obter junto de uma instituição de crédito o montante correspondente ao excedente de IVA dedutível. Portanto, presume-se que a taxa de juros aplicável seja igual à taxa aplicada pelo Banco central competente para empréstimos de curto prazo, desde que majorada de forma a refletir a margem normalmente aplicada pelas instituições de crédito³⁶. Com efeito, se um sujeito passivo tivesse de contrair um empréstimo para resolver um problema de liquidez causado pelo facto de não ter recebido o reembolso do excedente de IVA dedutível, teria de pagar uma taxa superior à aplicada pelo Banco central competente, sendo esta última reservada apenas às instituições de crédito.

73. À primeira vista, pode parecer que o método utilizado nos processos principais está em conformidade com os requisitos do direito da União. No entanto, após uma análise mais atenta, é possível afirmar que o método de cálculo utilizado pela prática nacional em causa contém dois elementos que, na minha opinião, não estão em harmonia com o princípio da reparação integral.

³⁶ A título comparativo, v. artigo 99.º, n.º 2, do Regulamento (UE, Euratom) 2018/1046 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de julho de 2018, relativo às disposições financeiras aplicáveis ao orçamento geral da União, que altera os Regulamentos (UE) n.º 1296/2013 (UE) n.º 1301/2013 (UE) n.º 1303/2013, UE n.º 1304/2013 (UE) n.º 1309/2013 (UE) n.º 1316/2013 (UE) n.º 223/2014 e (UE) n.º 283/2014, e a Decisão n.º 541/2014/UE, e revoga o Regulamento (UE, Euratom) n.º 966/2012 (JO 2018, L 193, p. 1) ou artigo 2.º, n.º 6, da Diretiva 2011/7/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de fevereiro de 2011, que estabelece medidas de luta contra os atrasos de pagamento nas transações comerciais (JO 2001, L 48, p. 1).

74. O primeiro diz respeito à taxa aplicada. Com efeito, a taxa prevista pela prática nacional é a aplicada pelo Banco central, sem qualquer majoração que reflita a margem normalmente aplicada pelas instituições de crédito. Embora caiba aos Estados-Membros escolher a taxa de juro aplicável em função da sua situação económica³⁷, não é menos verdade que, para corresponder a uma reparação integral (ou, pelo menos, a algo semelhante), a taxa escolhida não pode ser restringida à taxa base aplicada pelo Banco central.

75. O segundo elemento, mais importante, está relacionado com a depreciação monetária causada pelo decurso do tempo. Com efeito, o conceito de reparação integral implica que quando, como nos processos principais, o dano é calculado na data em que se tornou definitivo, em vez de quando foi fixado pela autoridade fiscal ou órgão jurisdicional nacional, devem acrescer à indemnização juros de adicionais que respeitam à depreciação monetária que ocorreu desde o cálculo definitivo do dano³⁸.

76. Na minha opinião, é o pagamento destes juros que o Tribunal de Justiça tinha em mente no n.º 34 do Despacho de 17 de julho de 2014, *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* (C-654/13, não publicado, EU:C:2014:2127), quando considerou que «os sujeitos passivos que obtiveram um reembolso do excedente de IVA após decorrido um período de tempo além do que é considerado um prazo razoável, o que compete ao órgão jurisdicional nacional verificar, têm direito ao pagamento de juros de mora ao abrigo do direito da União»³⁹.

77. A este respeito, devo salientar ainda que estes juros devem ser calculados não com base na taxa cobrada pelas instituições de crédito (ou pelo Banco central), mas por referência à taxa de inflação, pois que o presente processo, na sua essência, diz respeito à depreciação monetária do dano sofrido desde a data em que foi considerado definitivo, a partir da qual o mesmo é calculado.

78. No processo em apreço, resulta das informações fornecidas pelos órgãos jurisditionais de reenvio, e confirmadas pelas partes em resposta a uma questão escrita, que a prática nacional em causa prevê o pagamento de juros compostos, mas estes juros são contados a partir do dia seguinte ao termo do período de reembolso de 45 dias relativo à declaração de IVA de setembro de 2011 que, tendo em conta dias não úteis, era 6 de dezembro de 2011⁴⁰.

79. No entanto, o dano sofrido pelo sujeito passivo pode ter ocorrido e cessado muito antes dessa data, pois, conforme referido anteriormente, os sujeitos passivos podem ter cumprido o critério das aquisições pagas antes de cumprir a obrigação de apresentação da seguinte declaração de IVA ou podem ter utilizado o excedente de IVA dedutível para compensar uma dívida de IVA na declaração de IVA subsequente⁴¹.

80. Na verdade, constata-se que os juros compostos previstos pela prática nacional são de natureza diferente, uma vez que tais juros são devidos em razão do atraso no pagamento da indemnização por parte da administração na sequência da apresentação de um pedido de pagamento, e não devido aos danos sofridos pelos sujeitos passivos em resultado da aplicação do critério das aquisições pagas.

37 V. *supra*, n.º 48.

38 V., por exemplo, Acórdão de 27 de janeiro de 2000, *Mulder e o./Conselho e Comissão* (C-104/89 e C-37/90, EU:C:2000:38, n.º 51).

39 Tradução informal. V., igualmente, Acórdão de 24 de outubro de 2013, *Rafinária Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 23). A este respeito, importa sublinhar que, a fim de garantir uma reparação integral, os juros a pagar pela depreciação monetária continuarão a acumular até que seja realizado o efetivo pagamento da indemnização.

40 A declaração de IVA de setembro de 2011 é a que abrange o período temporal em que foi adotada a Lei de alteração.

41 De um ponto de vista lógico, dado que o método de cálculo utilizado pela prática nacional que consiste em tratar cada exercício de declaração de forma independente, portanto, em considerar que cada dano decorrente da aplicação do critério das aquisições pagas se tornou definitivo no final de cada exercício, deviam ter sido aplicados juros para compensar a depreciação monetária resultante do final de cada exercício.

81. Por conseguinte, observo que, nos processos principais, a prática nacional em causa simplesmente não prevê o pagamento de juros com o objetivo de compensar a depreciação monetária que ocorre entre a data em que o dano se tornou definitivo, que é a data em que é calculado o montante da indemnização — neste caso, a data do termo do prazo para a apresentação da próxima declaração — e a data em que o montante da indemnização é reconhecido pela administração ou por um tribunal, tornando-se exequível⁴².

82. Por esta razão, uma vez que a prática nacional não garante, na minha opinião, uma reparação adequada dos danos sofridos pelos sujeitos passivos em causa, a mesma deve ser declarada contrária ao direito da União.

2. Solução alternativa

83. No entanto, caso o Tribunal de Justiça considere que não é necessário que a indemnização exigida seja num montante que corresponda aproximadamente a uma reparação integral, ou não concorde com a análise precedente, proponho então uma solução alternativa para as questões suscitadas. Penso que, de uma forma ou de outra, a margem de manobra dos Estados-Membros para decidirem o método de cálculo aplicável seria, não obstante, limitada pelos princípios da efetividade e da equivalência. O restante das presentes conclusões parte desta premissa.

84. O princípio da efetividade exige que as vias de recursos previstas na legislação nacional permitam aos particulares fazer valer os seus direitos decorrentes do direito da União de forma efetiva, e não simplesmente teórica. Por conseguinte, este princípio deve ser interpretado no sentido de exigir que as vias de recursos previstas na legislação nacional garantam aos particulares o direito de obter uma indemnização pelos danos sofridos em consequência de uma violação do direito da União, desde que os requisitos do Acórdão Francovich se encontrem preenchidos.

85. Mesmo que a reparação que os Estados-Membros são obrigados a prestar ao abrigo do Acórdão Francovich não deva necessariamente corresponder a uma reparação integral, ainda assim, considero que os Estados-Membros devem ressarcir os particulares pela depreciação monetária do valor da reparação, quando esta for calculada por referência a um evento passado, como sucede nos processos principais, a saber, a data em que o dano se tornou definitivo⁴³.

86. Por conseguinte, considero que, nos processos principais, mesmo que não se exija que a reparação devida pelos Estados-Membros seja num montante que corresponda aproximadamente a uma reparação integral, a prática nacional em causa deve ser interpretada no sentido de não garantir uma reparação adequada.

87. No que se refere ao princípio da equivalência, como anteriormente referi, este princípio exige que a totalidade das regras aplicáveis às ações ou aos recursos se aplique indiferentemente às ações ou aos recursos fundados na violação do direito da União, por um lado, e às ações ou aos recursos baseados na violação do direito interno, por outro⁴⁴. Todavia, é evidente que, em contrapartida, este princípio não obriga um Estado-Membro a alargar ao conjunto das ações para restituição de imposições cobradas com violação do direito da União o seu regime interno de repetição, mais favorável⁴⁵.

42 É muito provável que o motivo disso resida no facto de o artigo 165.º, n.º 2, do Código de Processo Tributário prever que «a sanção moratória não pode, por si só, resultar na aplicação de uma sanção moratória». Se, no entanto, esta disposição fosse interpretada no sentido de que obsta à aplicação de juros destinados a compensar a depreciação monetária, consideraria então que a mesma devia ser declarada contrária ao direito da União.

43 V., por analogia, Acórdãos de 2 de agosto de 1993, Marsahll (C-271/91, EU:C:1993:335, n.º 31) e de 4 de dezembro de 2003, Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, n.º 68).

44 Acórdão de 28 de janeiro de 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, n.º 71).

45 Acórdão de 17 de novembro de 1998, Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, n.º 20).

88. A prática nacional em matéria de reparação em causa nos processos principais não aplica o artigo 37.º, n.º 6, do Código de Processo Tributário, que prevê a aplicação de uma taxa de juro equivalente ao dobro da taxa base do Banco Central da Hungria, mas antes os artigos 124.º-C e 124.º-D, do Código de Processo Tributário, que dispõem a aplicação de uma taxa equivalente à taxa base do Banco Central da Hungria.

89. Contudo, resulta da redação dos artigos 124.º-C e 124.º-D do Código de Processo Tributário que estes se aplicam não apenas no caso de uma decisão do Tribunal de Justiça que declare que uma lei nacional, como a aplicada na Hungria, é contrária ao direito da União, mas também quando o Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) ou a Kúria (Supremo Tribunal) constatarem que a legislação nacional é contrária à Lei Fundamental Húngara ou, tratando-se de um regulamento municipal, a qualquer outra regra jurídica.

90. Nestas circunstâncias, parece — embora caiba ao órgão jurisdicional nacional verificar se é esse o caso — que os artigos 124.º-C e 124.º-D do Código de Processo Tributário constituem uma *lex specialis* especificamente destinada a regular as consequências de uma decisão através da qual um órgão jurisdicional superior declara uma norma nacional contrária a uma norma superior que se aplica indiferentemente aos litígios baseados no direito da União e aos fundados exclusivamente no direito nacional.

91. É certo que a razão apresentada pela Kúria (Supremo Tribunal) para justificar a aplicação dos artigos 124.º-C e 124.º-D em vez do artigo 37.º, n.º 6, do Código de Procedimento Tributário pode ser considerada um tanto surpreendente. Com efeito, segundo este órgão jurisdicional, a aplicação desses dois artigos é explicada pelo facto de, em circunstâncias como as que estão em causa nos processos principais, as autoridades tributárias não terem cometido qualquer infração à legislação nacional em vigor quando aplicaram o critério das aquisições pagas, uma vez que este critério estava então em vigor. Conforme formulada, esta explicação parece negar que o anterior critério das aquisições pagas era contrário *ab initio* ao direito da União.

92. Embora a explicação da Kúria (Supremo Tribunal) possa ser considerada um tanto surpreendente, tal não afeta por si só a compatibilidade da prática nacional com o direito da União. Chego a esta conclusão porque, uma vez que as vias de recurso disponibilizadas aos particulares pelos Estados-Membros estão em conformidade com o direito da União, o facto de serem aplicadas erradamente não as torna contrárias ao direito da União. Por conseguinte, dado que os artigos 124.º-C e 124.º-D se aplicam indistintamente tanto às vias de recurso baseadas no direito da União como às fundadas exclusivamente no direito nacional, não se verifica qualquer violação do princípio da equivalência⁴⁶.

93. À luz do raciocínio anteriormente exposto, proponho responder às três questões suscitadas no processo C-13/18 e às duas primeiras no processo C-126/18, da seguinte forma: numa situação como a descrita pelos órgãos jurisdicionais de reenvio, o princípio do primado do direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma prática nacional que calcula os juros devidos para reparar os danos causados pela aplicação do critério das aquisições pagas com base numa taxa que corresponde à aplicada pelo Banco central competente para as principais operações de refinanciamento, sem a majorar para refletir a taxa que um sujeito passivo que não é uma instituição de crédito podia ter conseguido para contrair um empréstimo de igual valor, nem prever quaisquer juros para compensar a depreciação monetária do valor da indemnização devida, quando esta for calculada na data em que o dano se tornou definitivo.

⁴⁶ V., por analogia, Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, n.º 40). Saliente-se igualmente que, no âmbito das ações diretas, o Tribunal de Justiça declarou que, se os fundamentos de um acórdão contiverem uma violação do direito da União, mas a sua parte decisória se mostrar fundada por outras razões jurídicas, deve ser negado provimento ao recurso dele interposto. V., por exemplo, Acórdão de 7 de junho de 2018, Ori Martin/Tribunal de Justiça da União Europeia (C-463/17 P, EU:C:2018:411, n.º 24).

D. As seis últimas questões suscitadas pelo órgão jurisdicional de reenvio no processo C-126/18

94. Antes de examinar as seis últimas questões suscitadas pelo órgão jurisdicional de reenvio no processo C-126/18, gostaria de fazer algumas observações preliminares.

95. Em primeiro lugar, observo que, nas suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio no processo C-126/18 menciona o artigo 183.º da diretiva IVA, que é a disposição que a Hungria não cumpriu ao aplicar o anterior critério das aquisições pagas. Não obstante, este artigo não parece ser relevante, uma vez que não faz referência a qualquer regra processual. Além disso, embora o órgão jurisdicional de reenvio apenas se refira ao princípio da efetividade nas suas questões, parece-me necessário examinar as questões suscitadas também à luz do princípio da equivalência, uma vez que estes dois princípios estabelecem limites à autonomia processual de que beneficiam os Estados-Membros na configuração das suas vias compensatórias.

96. Em segundo lugar, uma vez que a prática nacional em questão apenas prevê o pagamento de juros compostos em caso de atraso no pagamento dos juros destinados a compensar a aplicação do critério das aquisições pagas, entendo que, quando estas questões referem «juros compostos», pretendem referir-se, na realidade, aos juros de mora devidos no caso de pagamento atrasado da reparação, calculado no caso em apreço a partir da data em que o dano se tornou definitivo⁴⁷. Em todo o caso, à luz das minhas respostas nos n.ºs 78 a 80 das presentes Conclusões, o que ainda deve ser examinado é em que condições devem esses juros ser pagos.

97. Em terceiro lugar, as últimas seis questões suscitadas no processo C-126/18 podem sugerir que as condições para obter juros são extremamente restritivas. Contudo, a descrição dos factos apresentados pelo órgão jurisdicional de reenvio sugere que a prática nacional em causa não é tão restritiva quanto parecem indicar estas questões. Com efeito, parece que aos sujeitos passivos lesados pela aplicação do critério das aquisições pagas foi-lhes reconhecido, no entanto, o direito de obter juros de mora, mesmo que não apresentassem nenhum pedido extraordinário, se, uma vez apresentada a sua reclamação, a administração tributária não procedesse ao pagamento da indemnização devida no prazo previsto no artigo 37.º, n.º 4, do Código Tributário Húngaro⁴⁸.

98. Contudo, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio no processo C-126/18 verificar se as hipóteses previstas nas questões prejudiciais correspondem às circunstâncias reais em causa no processo principal.

1. Terceira questão prejudicial

99. Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio no processo C-126/18 pergunta, em substância, se os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional que, em circunstâncias como as do processo principal, consideram como data inicial para o cálculo dos juros compostos, não a data em que o dano ocorreu, nem a data em que os juros pagos a título de indemnização pelo dano principal se tornaram exigíveis pela primeira vez, mas sim uma data posterior.

⁴⁷ Na perspetiva da tipologia dos juros existentes ao abrigo do direito da União, conforme identificada pelo advogado-geral Y. Bot nas suas conclusões apresentadas no processo Comissão/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170), considero que os juros devidos para ressarcir o dano resultante da aplicação do critério das aquisições pagas, bem como os juros que deviam ter sido previstos para compensar a depreciação monetária são abrangidos pelo conceito de juros compensatórios e que, no âmbito do processo principal, o conceito de juros de mora deve ser utilizado para fazer referência aos juros de mora devidos em caso de atraso no pagamento dos juros compensatórios.

⁴⁸ Além disso, parece que a Dalmandi Mezőgazdasági recebeu juros de mora devido ao atraso no pagamento da indemnização a que a empresa tinha direito, depois de ter apresentado uma reclamação nesse sentido.

100. A este respeito, gostaria de salientar que, na minha opinião, a obrigação de conceder uma indemnização que, em substância, corresponda aproximadamente a uma reparação integral dos danos causados pela violação do direito da União não comporta, como tal, uma obrigação do Estado-Membro em causa de pagar juros de mora em caso de atraso no pagamento da indemnização. Com efeito, o pagamento desses juros não tem origem direta na violação do direito da União pelo Estado-Membro em causa, mas na circunstância objetiva de o referido Estado ter atrasado o pagamento de uma dívida devida.

101. No entanto, considero que o princípio da efetividade exige que os Estados-Membros prevejam na sua legislação o pagamento de juros de mora em caso de atraso no pagamento da indemnização devida por uma violação por esse Estado das suas obrigações decorrentes do direito da União. Caso contrário, os Estados-Membros não teriam qualquer incentivo para pagar indemnizações aos particulares que sofreram os efeitos de uma violação do direito da União, uma situação que resultaria na privação de efetividade do direito à reparação integral⁴⁹.

102. No processo principal, afigura-se que a Dalmandi Mezőgazdasági considera que os juros de mora deviam ter sido aplicados a partir da data em que o critério das aquisições pagas foi revogado ou, inclusive, a partir da data em que o Tribunal de Justiça proferiu o seu Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530), uma vez que a autoridade tributária devia ter automaticamente indemnizado a empresa pela aplicação desse critério.

103. É certo que, quando o Tribunal de Justiça considera que, ao aplicar uma lei nacional, um Estado-Membro não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito da União, o princípio do primado do direito da União exige que esse Estado-Membro tome imediatamente as medidas necessárias para revogar a legislação em causa, devendo as autoridades nacionais cessar imediatamente a sua aplicação⁵⁰.

104. Contudo, nem o princípio do primado do direito da União nem o da efetividade das vias de recurso exigem que os Estados-Membros concedam espontaneamente uma indemnização pelos danos causados em virtude da violação do direito da União ou que interrompam os prazos de prescrição, prevendo, tal como a Hungria, um procedimento administrativo de compensação.

105. É certo que, se o Tribunal de Justiça considerar que um ato legislativo ou administrativo adotado pelas autoridades de um Estado-Membro é contrário ao direito da União, esse Estado é obrigado a revogar o ato em causa e, sem prejuízo da aplicação dos requisitos previstos no Acórdão Francovich, a reparar quaisquer efeitos ilícitos que o ato tenha produzido⁵¹.

106. No entanto, conforme reiteradamente assinalado pelo Tribunal de Justiça, as regras processuais que regem o pagamento da indemnização devida por violação do direito da União são dependentes do direito nacional que pode exigir a apresentação de um pedido de indemnização⁵². Assim, o mero fato de a Hungria não ter procedido ao pagamento de qualquer indemnização aos sujeitos passivos lesados pela aplicação do critério das aquisições pagas, imediatamente após a prolação do Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530), ou mesmo após a adoção da Lei de alteração, não implica automaticamente a aplicação de juros de mora em relação a essa indemnização.

49 V., a este respeito, Acórdão de 30 de junho de 2016, Ciup (C-288/14, não publicado, EU:C:2016:495, n.º 46). Uma vez que a obrigação de pagar juros de mora resulta do princípio da efetividade e do direito a uma reparação integral, os Estados-Membros podem fixar a taxa desses juros de mora, desde que essa taxa crie um incentivo para a administração pagar atempadamente essa dívida.

50 Acórdão de 13 de julho de 1972, Comissão/Itália (48/71, EU:C:1972:65, n.º 7). No processo principal, isso significava que a Hungria só era obrigada, por sua própria iniciativa, a deixar de aplicar o critério das aquisições pagas e a restituir os excedentes de IVA dedutível ainda pendentes na data do Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530).

51 V., neste sentido, Acórdão de 16 de dezembro de 1960, Humblet/Estado belga (6/60-IMM, EU:C:1960:48, p. 569).

52 Acórdão de 4 de outubro de 2018, Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807, n.º 123). Esta solução é bastante lógica, na medida em que uma reparação exata dos danos sofridos exige que sejam levados em consideração, a fim de quantificar os danos, alguns parâmetros factuais que apenas as pessoas afetadas estão em condições de saber.

O Estado-Membro em causa é obrigado a aplicar espontaneamente juros de mora, por força do princípio da equivalência, *apenas* se a legislação nacional prever que, quando um órgão jurisdicional declara que um ato legislativo nacional é contrário a uma norma jurídica superior, tais juros começam a contar, *ipso iure*, a partir da data em que a decisão foi proferida.

107. Como os Estados-Membros não são obrigados a reparar espontaneamente os danos que causaram devido à violação do direito da União, daqui decorre, por sua vez, que um Estado-Membro pode, em princípio, prever que o pagamento de juros de mora não comece a contar a partir da data em que o dano ocorreu.

108. De igual modo, os Estados-Membros não são obrigados a estabelecer que esses juros sejam pagos imediatamente após a autoridade em causa ou órgão jurisdicional ter determinado que o dano deve ser indemnizado.

109. É verdade que, no caso de pagamento atrasado de uma indemnização devida nos termos do direito da União, os Estados-Membros devem prever o pagamento desses juros. No entanto não se pode exigir à administração que pague essa indemnização imediatamente, uma vez comprovado o dano⁵³. Por conseguinte, o princípio da efetividade não obriga os Estados-Membros a prever que a data inicial para o cálculo dos juros compostos seja aquela em que o dano ocorreu ou em que os juros pagos a título de indemnização pelo dano principal se tornaram exigíveis, mas apenas que essa data inicial seja fixada num prazo razoável após o dano ter sido reconhecido pelo órgão administrativo em causa ou por um órgão jurisdicional.

110. No processo principal, a prática nacional, pelo que me é dado a entender, prevê o pagamento de tais juros quando a administração não tenha procedido ao pagamento de juros para reparar o dano num prazo de 30 dias (45 dias em alguns casos) da data da apresentação de uma pedido de indemnização, o que parece ser um prazo razoável para a administração apreciar o mérito do pedido. Portanto, este prazo não pode ser considerado contrário ao princípio da efetividade.

111. Quanto ao princípio da equivalência, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio no processo C-126/18 verificar, na medida em que é o único a saber de que forma este tipo de juro é aplicado noutras circunstâncias, se não é necessário aplicar, no caso em apreço, prazos mais curtos quando o Estado-Membro em causa é obrigado a pagar uma indemnização por um motivo baseado exclusivamente no direito fiscal nacional.

112. Neste contexto, proponho que se responda à terceira questão prejudicial declarando que os princípios de efetividade e da equivalência das vias de recurso devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática nacional que, em circunstâncias como as do processo principal, considera como data inicial para o cálculo dos juros compostos, não a data em que os juros pagos a título de indemnização pelo dano principal se tornaram exigíveis pela primeira vez, mas sim uma data posterior, desde que, por um lado, esta data não seja adiada para além de um período razoável de tempo após o reconhecimento da obrigação de pagar tal indemnização, e que, por outro, a mesma data seja aplicada em caso de atraso no pagamento de uma indemnização baseada exclusivamente no direito nacional.

⁵³ V., por analogia, Acórdão de 15 de março de 2018, Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, n.º 20).

2. Quarta questão prejudicial

113. Com a sua quarta questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio no processo C-126/18 pergunta, em substância, se os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de se opor a uma prática nacional segundo a qual os sujeitos passivos devem apresentar um pedido extraordinário a fim de obter juros de mora, enquanto noutros casos em que também são devidos juros de mora, tal pedido não carece de ser efetuado, porquanto este tipo de juros são atribuídos automaticamente.

114. A este respeito, considero que exigir que os sujeitos passivos apresentem um pedido extraordinário não é, em si mesmo, contrário ao princípio da efetividade. Com efeito, este requisito não tem o efeito de, segundo a expressão utilizada pelo Tribunal de Justiça, impossibilitar ou tornar excessivamente difícil na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União⁵⁴. Não obstante, caso tal requisito devesse ser aplicado retroativamente a sujeitos passivos que intentaram as suas ações ou interpuseram os seus recursos antes de o Tribunal de Justiça se pronunciar sobre a compatibilidade do critério das aquisições pagas com o direito da União, então o mesmo privaria (ou pelo menos poderia privar) essas ações ou esses recursos de qualquer efeito útil⁵⁵, devendo, portanto, ser considerado contrário ao princípio da efetividade.

115. Quanto ao princípio da equivalência, a questão suscitada, conforme formulada, implica uma violação deste princípio. Com efeito, como exposto anteriormente, o princípio da equivalência exige que às ações ou aos recursos fundados no direito da União se apliquem as mesmas regras processuais aplicáveis às ações ou aos recursos semelhantes baseados no direito nacional⁵⁶.

116. No entanto, no processo principal, alguns elementos constantes dos autos podem sugerir que, contrariamente à premissa em que a quarta questão prejudicial se baseia conforme formulada pelo órgão jurisdicional de reenvio, a apresentação de um pedido extraordinário não é necessária apenas em circunstâncias como as que estão em causa (ou seja, uma violação do direito da União), mas também noutras situações que se enquadram exclusivamente no direito nacional.

117. Por conseguinte, proponho reformular a quarta questão prejudicial, respondendo à mesma que os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática nacional segundo a qual os sujeitos passivos devem apresentar um pedido extraordinário para a obtenção de juros de mora, desde que tal requisito se aplique igualmente, independentemente de o dano na origem da dívida cujo pagamento esteja atrasado ter decorrido de uma violação do direito da União ou do direito nacional.

⁵⁴ Acórdão de 11 de abril de 2019, PORR Construction Ltd. (C-691/17, EU:C:2019:327, n.º 39).

⁵⁵ Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os Estados-Membros podem aplicar uma nova regulamentação aos efeitos futuros de situações criadas no domínio da regulamentação anterior. V. Acórdão de 29 de junho de 1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, n.º 25). Contudo, o princípio da confiança legítima opõe-se a que uma alteração da legislação nacional retire a um sujeito passivo, com efeito retroativo, o direito que adquiriu com fundamento na legislação anterior. Acórdão de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 39).

⁵⁶ Acórdão de 28 de janeiro de 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, n.º 71). No entanto, este princípio não se considera violado se a legislação nacional exigir a apresentação de um pedido extraordinário para a obtenção do pagamento de juros de mora, ainda que tal requisito não seja imposto para outros tipos de juros. Com efeito, uma vez que o princípio da equivalência apenas exige que as mesmas regras processuais se apliquem a ações ou recursos baseados no direito da União e a ações ou recursos semelhantes baseados no direito nacional, tal não obsta à aplicação de regras processuais diferentes a tipos de juros não semelhantes.

3. Quinta e oitava questões prejudiciais

118. Com a sua quinta questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os princípios de efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional segundo a qual só podem ser concedidos juros de mora se o sujeito passivo tiver apresentado um pedido através do qual não são reclamados, em concreto, juros, mas o reembolso pelo excedente de IVA dedutível ainda pendente na data em que o critério das aquisições pagas foi revogado.

119. Esta questão é semelhante à oitava na qual o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se os princípios da efetividade e da equivalência se opõem a uma prática nacional segundo a qual só podem ser reclamados juros de mora se o sujeito passivo estiver em situação de pedir o reembolso de um excedente de IVA dedutível correspondente ao período de declaração do referido imposto durante o qual foi revogada a disposição contrária ao direito da União em questão.

120. Examinarei, portanto, estas duas questões em conjunto, ainda que, segundo a minha interpretação, exista uma ligeira diferença entre ambas: a quinta pergunta incide sobre um requisito formal, a saber, que o sujeito passivo apresente um pedido que não esteja relacionado com a dívida cujo pagamento regista um atraso, enquanto a oitava questão diz respeito a uma condição substantiva, nomeadamente, que o sujeito passivo esteja em situação de pedir o reembolso de um excedente de IVA dedutível correspondente ao período de declaração do referido imposto na qual foi revogada a disposição contrária ao direito da União em questão.

121. A este respeito, devo admitir que uma prática que exige que o sujeito passivo apresente um pedido extraordinário em relação a juros de mora, embora incomum, não tem o efeito, enquanto tal, de tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício de direitos conferidos pela ordem jurídica da União. Portanto, tal condição não é contrária ao princípio da efetividade, desde que estejam preenchidas as duas condições a seguir.

122. Em primeiro lugar, o sujeito passivo deve ter sido informado de maneira relativamente clara e oportuna da necessidade de apresentar este tipo de pedido, a fim de obter juros de mora.

123. Em segundo lugar, tal requisito não deve ocultar nenhuma condição substantiva. Em especial, não deve ter o efeito de limitar o pagamento de juros de mora a sujeitos passivos que ainda tivessem um excedente dedutível quando o critério das aquisições pagas foi revogado. Com efeito, o dano na origem da dívida e, portanto, do pedido de juros de mora, pode ter ocorrido muito antes do exercício do IVA anterior àquele durante o qual o critério das aquisições pagas foi revogado. Nessa situação, o sujeito passivo deve ter o direito de reclamar juros de mora em caso de atraso no pagamento da indemnização por esse dano (salvo se tiver prescrito) mesmo que já não tenha um excedente de IVA dedutível.

124. Por conseguinte, considero que o princípio da efetividade obsta a que os Estados-Membros limitem o pagamento de juros de mora aos sujeitos passivos que tiverem ainda um excedente de IVA dedutível à data da revogação do critério das aquisições pagas.

125. No que diz respeito ao princípio da equivalência, este pode ser violado se os requisitos referidos na quinta e na oitava questões forem aplicados apenas em caso de atraso no pagamento de uma dívida decorrente da violação do direito da União e não em caso de violação de uma norma de direito nacional. Não dispomos, no entanto, de suficiente informação para determinar se esse é realmente o caso no processo principal⁵⁷.

⁵⁷ Em especial, uma vez que tal requisito equivaleria à imposição de um prazo específico para a obtenção de juros de mora, deve, portanto, verificar-se se o mesmo também se aplica a situações semelhantes baseadas exclusivamente no direito nacional.

126. Obviamente, isso seria bem diferente relativamente ao requisito de estar em condições de reclamar o reembolso de um excedente dedutível de IVA em relação ao período de tributação durante o qual foi revogada a disposição contrária ao direito da União, se esta última só se aplicasse a pedidos de juros de mora por atraso no pagamento da indemnização devida no que respeita ao período temporal muito específico em que foi declarado um excedente de IVA dedutível na declaração de IVA anterior à adoção da Lei de alteração.

127. Nesse caso, uma vez que o requisito em questão não impediria o pagamento dos juros por pagamento atrasado de uma indemnização devida por um dano ocorrido antes desse período, a um sujeito passivo que já não tem um excedente de IVA dedutível antes da revogação do critério das aquisições pagas, na minha opinião, não se constata qualquer violação do princípio da efetividade. Com efeito, este requisito consistiria apenas em verificar a existência de um prejuízo real, solicitando aos interessados que indicassem se dispunham de um excedente de IVA dedutível para o atual exercício desse imposto.

128. Face ao exposto, proponho que se responda às quinta e oitava questões, os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à prática nacional segundo a qual só podem ser concedidos juros de mora se um sujeito passivo tiver apresentado um pedido que não tenha por objeto o pagamento da indemnização devida por todos os danos infligidos na sequência da aplicação do critério das aquisições pagas, mas o reembolso do excedente de IVA dedutível pendente à data da revogação desse critério, se, para apresentar tal pedido, o sujeito passivo não precisar de dispor, nessa data, de um excedente de IVA dedutível e tal requisito se aplicar igualmente em caso de atraso no pagamento de uma dívida decorrente de uma violação de uma norma de direito nacional.

4. Sexta questão prejudicial

129. Com a sua sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que se opõem à prática nacional de um Estado-Membro segundo a qual são aplicados juros de mora apenas em relação ao montante do prejuízo financeiro verificado durante o período de referência relativo ao IVA anterior à apresentação do pedido.

130. A este respeito, importa recordar que, em circunstâncias como as do processo principal, o dano ocorreu quando, uma vez constatado na declaração fiscal um excedente de IVA dedutível, a autoridade tributária não procedeu ao seu reembolso no prazo previsto pelo direito nacional.

131. Por conseguinte, ao prever que apenas se apliquem juros de mora sobre o montante do prejuízo verificado durante o período de referência relativo ao IVA anterior à apresentação do pedido, uma prática nacional como a que está em questão, por um lado, exige a apresentação de um pedido para cada exercício do IVA e, por outro, estabelece um prazo de prescrição. Este prazo corresponde à duração remanescente do exercício do IVA, durante o qual decorreu o prazo previsto pelo direito nacional para reembolsar um excedente anterior de IVA dedutível, aumentado pela duração do exercício seguinte. Proponho agora examinar separadamente estes dois efeitos da prática nacional.

132. Na medida em que a prática nacional tem o efeito de obrigar os sujeitos passivos a apresentar um pedido no caso específico em que alegam ter sofrido perdas ou danos, tal não parece ser contrário aos princípios da efetividade ou da equivalência, desde que a mesma condição seja igualmente aplicável em caso de atraso no pagamento de uma dívida decorrente da violação de uma norma de direito nacional⁵⁸.

⁵⁸ V. n.ºs 114 e 121 das presentes Conclusões para uma análise mais aprofundada.

133. Na medida em que a prática nacional tenha o efeito de estabelecer um prazo de prescrição, tal pode ser contrário ao princípio da efetividade se esse prazo for demasiado curto para permitir que um particular normalmente prudente e cauteloso apresente um pedido de pagamento de juros de mora, tendo em conta o grau de exigência dos requisitos formais impostos a este respeito e o alcance das informações relevantes colocadas à disposição do particular.

134. Seria este o caso se a prática nacional fosse aplicada retroativamente (ou seja, a períodos anteriores à sua adoção) e, ao fazê-lo, obstasse a qualquer pagamento de juros de mora por pagamento atrasado de danos relativamente a qualquer pedido anterior à apresentação do pedido. Nessa situação, os sujeitos passivos não podiam cumprir o prazo de prescrição, pois não podiam prever que o mesmo seria adotado. Não obstante, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio avaliar estes aspetos.

135. Relativamente ao princípio da equivalência, cabe ao tribunal nacional determinar se, pelo menos numa situação comparável, se aplica um período de tempo semelhante a uma dívida que assenta exclusivamente no direito nacional.

136. Por conseguinte, proponho que a resposta à sexta questão seja que os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à prática nacional segundo a qual são aplicados juros de mora apenas sobre o montante do prejuízo financeiro que ocorreu durante o período de referência do IVA anterior à apresentação do pedido, desde que o prazo de prescrição estabelecido pela referida prática não seja demasiado curto para permitir que um particular normalmente prudente e cauteloso apresente um pedido de pagamento de juros de mora e que essa condição seja igualmente aplicável em caso de atraso no pagamento de uma dívida decorrente da violação de uma norma de direito nacional.

5. Sétima questão prejudicial

137. Com a sua sétima questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional que prive definitivamente o sujeito passivo da possibilidade de reclamar juros de mora, com o fundamento de que, por um lado, o critério das aquisições pagas estava em vigor no momento em que foi aplicada e, por outro, prescreveu o prazo para apresentar tal reclamação.

138. No que diz respeito à primeira parte da questão, importa reiterar que o pagamento de juros de mora é necessário para garantir a efetividade do direito de qualquer particular de ser ressarcido integralmente por qualquer dano causado por uma violação do direito da União por parte de um Estado-Membro. Por conseguinte, considero que o facto de a disposição, que foi posteriormente declarada contrária ao direito da União, estar em vigor no momento em que essa disposição foi aplicada, não serve para justificar a não aplicação de juros de mora⁵⁹.

139. No que diz respeito à segunda parte da questão, gostaria de salientar que o Tribunal de Justiça já reconheceu a compatibilidade com o direito da União da fixação de prazos razoáveis de recurso⁶⁰, ainda que o decurso desses prazos implique o indeferimento, total ou parcial, da ação proposta⁶¹. No entanto, para serem compatíveis com o direito da União, os prazos de prescrição aplicados às ações de indemnização por violação do direito da União devem respeitar também os princípios da equivalência e da efetividade.

⁵⁹ Contudo, no caso em apreço no processo principal, este argumento não foi apresentado para justificar o não pagamento de juros de mora, senão para justificar a aplicação de uma taxa de juros equivalente à taxa base do Banco central nacional para calcular a reparação devida pela aplicação do critério das aquisições pagas.

⁶⁰ V., por exemplo, Acórdão de 19 de junho de 2014, Specht e o., C-501/12 a C-506/12, C-540/12 e C-541/12, EU:C:2014:2005, n.º 115.

⁶¹ Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, n.º 42).

140. No processo principal, a prática nacional prevê um duplo prazo de prescrição⁶².

141. O primeiro diz respeito ao período de declaração pelo qual pode ser solicitada uma indemnização. Segundo informação constante dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça, a prática nacional prevê, com base no artigo 164.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário, que podem ser indemnizados apenas os danos ocorridos desde o último período de referência em 2005.

142. Este prazo de prescrição não parece ser contrário ao princípio da efetividade, uma vez que não torna impossível ou excessivamente difícil exercer os direitos conferidos aos particulares pela ordem jurídica da União⁶³. Com efeito, o Tribunal de Justiça já reconheceu a compatibilidade com o direito da União de prazos de prescrição de três⁶⁴ ou mesmo de dois anos⁶⁵. Além disso, tal prazo não parece ser contrário ao princípio da equivalência, uma vez que o mesmo prazo de prescrição de cinco anos parece aplicar-se às vias de recurso de carácter compensatório com base na violação do direito nacional. Cabe, no entanto, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar este aspeto.

143. O segundo prazo de prescrição diz respeito ao prazo que os sujeitos passivos tiveram à sua disposição para apresentar um pedido de indemnização.

144. A este respeito, pode-se deduzir da descrição dos factos em causa no processo C-126/18, também mencionados pelo Governo húngaro durante a audiência, que, mesmo que os sujeitos passivos não tivessem apresentado um pedido extraordinário, tinham à sua disposição um prazo de cinco anos desde a revogação do critério inicial das aquisições pagas para apresentar um pedido de indemnização.

145. Uma vez que o prazo de prescrição não começa a correr desde a data da materialização do dano, a prática nacional aparentemente acarreta uma prorrogação do prazo de prescrição inicial previsto no artigo 164.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário⁶⁶. Se esta análise estiver certa, a Hungria foi muito além do exigido pelo direito da União, nomeadamente, prever um prazo de prescrição suficientemente amplo para que os particulares possam exercer os seus direitos que lhes são conferidos pela ordem jurídica da União. Neste contexto, não considero que o princípio da efetividade tenha sido violado.

146. No que diz respeito ao princípio da equivalência, não resulta dos autos que seja aplicável um prazo mais favorável quando a Kúria (Supremo Tribunal) declara que uma disposição é contrária a uma norma nacional superior.

147. Proponho, portanto, que se responda à sétima questão da seguinte forma: os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional que prive definitivamente o sujeito passivo da possibilidade de reclamar juros de mora, porquanto a disposição em causa estava em vigor no momento da sua aplicação. Estes princípios não se opõem, no entanto, a uma prática nacional que prive definitivamente o sujeito passivo da possibilidade de reclamar juros de mora, porquanto prescreveu o prazo para apresentar tal reclamação

⁶² Este duplo limite implica considerar que a adoção da Lei de alteração interrompeu o decurso dos prazos de prescrição.

⁶³ Por conseguinte, quando o Tribunal de Justiça considera que a legislação nacional é contrária ao direito da União, os Estados-Membros em causa não são obrigados a reexaminar situações que se tornaram definitivas após o esgotamento das vias de recurso disponíveis ou após ter decorrido o prazo fixado para tais recursos. V., por exemplo, Acórdão de 8 de março de 1988, *Brown/Tribunal de Justiça* (125/87, EU:C:1988:136, n.º 14) e, por analogia, Acórdãos de 30 de setembro de 2003, *Köbler* (C-224/01, EU:C:2003:513, n.º 38), de 16 de março de 2006, *Kapferer* (C-234/04, EU:C:2006:178, n.º 20) e de 10 de julho de 2014, *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, n.º 58).

⁶⁴ Acórdão de 15 de abril de 2010, *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, n.º 28.

⁶⁵ Acórdão de 15 de dezembro de 2011, *Banca Antoniana Popolare Veneta* (C-427/10, EU:C:2011:844, n.º 25). No caso do imposto comunitário pago por funcionários públicos e agentes das instituições, o prazo de recurso é o período previsto pelo Estatuto dos Funcionários da União Europeia e o Regime aplicável aos outros agentes da União Europeia. Segundo a jurisprudência do Tribunal Geral, o prazo é de três meses a partir da data de receção da folha de vencimento, refletindo, claramente e pela primeira vez, uma decisão de natureza pecuniária. V., por exemplo, Acórdão de 14 de dezembro de 2017, *Campo e o./SEAE* (T-577/16, não publicado, EU:T:2017:909, n.ºs 34 a 36).

⁶⁶ Com base nesta disposição, a Hungria podia ter recusado dar resposta aos pedidos relativos a danos ocorridos ao fim de mais de cinco anos após o último dia do ano civil em que devia ter sido apresentada a declaração ou notificação relativa a esse imposto ou, na falta de tal declaração ou notificação, durante a qual o imposto devia ter sido pago.

desde que tal prazo de prescrição (i) não seja excessivamente curto e (ii) se aplique igualmente aos pagamentos em atraso de dívidas relativas a danos causados por uma disposição que viola uma norma nacional. A fim de dissipar qualquer dúvida possível, devo referir que é evidente que o prazo de prescrição de cinco anos aplicável no presente caso não pode, por si só, ser considerado excessivamente curto.

V. Conclusão

148. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais suscitadas pelo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szeged, Hungria) e pelo Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szekszárdi, Hungria), da seguinte forma:

- 1) O princípio do primado do direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma prática nacional que calcula os juros devidos para reparar os danos causados pela aplicação do critério das aquisições pagas com base numa taxa que corresponde à aplicada pelo Banco central competente para as principais operações de refinanciamento, sem a majorar para refletir a taxa que um sujeito passivo que não é uma instituição de crédito podia ter conseguido para contrair um empréstimo de igual valor, nem prever quaisquer juros para compensar a depreciação monetária do valor da indemnização devida, quando esta for calculada na data em que o dano se tornou definitivo.
- 2) Os princípios de efetividade e da equivalência das vias de recurso devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática nacional que, em circunstâncias como as do processo principal, consideram como data inicial para o cálculo dos juros compostos, não a data em que os juros pagos a título de indemnização pelo dano principal se tornaram exigíveis pela primeira vez, mas sim uma data posterior, desde que, por um lado, esta data não seja adiada para além de um período razoável de tempo após o reconhecimento da obrigação de pagar tal indemnização, e que, por outro lado, a mesma data seja aplicada em caso de atraso no pagamento de uma indemnização baseada exclusivamente no direito nacional.
- 3) Os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados, numa situação como a que está em causa no processo principal, no sentido de que não se opõem a uma prática nacional segundo a qual os sujeitos passivos devem apresentar um pedido extraordinário para a obtenção de juros de mora, desde que tal requisito se aplique igualmente, independentemente de o dano na origem da dívida cujo pagamento esteja atrasado ter decorrido de uma violação do direito da União ou do direito nacional.
- 4) Os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à prática nacional segundo a qual só podem ser concedidos juros de mora se um sujeito passivo tiver apresentado um pedido que não tenha por objeto o pagamento da indemnização devida por todos os danos infligidos na sequência da aplicação do critério das aquisições pagas, mas o reembolso do excedente de IVA dedutível pendente à data da revogação desse critério, se, para apresentar tal pedido, o sujeito passivo não precisar de dispor, nessa data, de um excedente de IVA dedutível e tal requisito se aplicar igualmente em caso de atraso no pagamento de uma dívida decorrente de uma violação de uma norma de direito nacional.
- 5) Os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à prática nacional segundo a qual, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, são aplicados juros de mora apenas sobre o montante da indemnização devida pelo período do referência relativo ao IVA anterior à revogação do critério das aquisições pagas, desde que o prazo de prescrição estabelecido pela referida prática não seja demasiado curto para

permitir que um particular normalmente prudente e cauteloso apresente um pedido de pagamento de juros de mora e que essa condição seja igualmente aplicável em caso de atraso no pagamento de uma dívida decorrente da violação de uma norma de direito nacional.

- 6) Os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional que prive definitivamente o sujeito passivo da possibilidade de reclamar juros de mora, porquanto a disposição em causa estava em vigor no momento da sua aplicação. Estes princípios não se opõem, no entanto, a uma prática nacional que prive definitivamente o sujeito passivo da possibilidade de reclamar juros de mora, porquanto prescreveu o prazo para apresentar tal reclamação desde que tal prazo de prescrição se aplique igualmente aos pagamentos em atraso de dívidas relativas a danos causados por uma disposição que viola uma norma nacional.