Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
G. HOGAN
представено на 11 септември 2019 година [1]

Съединени дела C-13/18 и C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
срещу
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Преюдициално запитване, отправено от Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови дела Сегед, Унгария)
и
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
срещу
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Преюдициално запитване, отправено от Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови дела Сексард, Унгария)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Неизпълнение на задължения от държава членка — Отговорност на държавите членки — Право на пълно обезщетение или право на подходящо обезщетение — Изчисляване на лихви, дължими като обезщетение за причинената вреда — Принципи на ефективност и равностойност — Приложно поле“

1. Настоящите две преюдициални запитвания, отправени от Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови дела Сегед, Унгария) и Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови дела Сексард, Унгария), се отнасят до обхвата на правото на обезщетение за неизпълнение на задължения от държава членка съгласно правото на Съюза.

2. Запитванията са отправени в рамките на спорове между Sole-Mizo Zrt. (C-13/18), Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция по обжалванията към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария). Те се отнасят до законосъобразността на установена от унгарското правителство национална практика за обезщетяване на данъчнозадължените лица по ДДС за прилагането на условие, предвидено в национален закон, който впоследствие е обявен от Съда за противоречащ на правото на Съюза. Както ще обясня, тази национална практика изглежда в някои отношения надхвърля изискванията на правото на Съюза, докато в други отношения тя не отговаря на тези изисквания.

3. Преди обаче да се разгледат отправените въпроси, на първо място е необходимо да се посочат относимите разпоредби от правото на Съюза и националното право.

1 Език на оригиналния текст: английски.

I. Правото на Съюза

A. Директива 2006/112

4. Член 183 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) предвижда:

„Когато за даден данъчен период сумата на приспаданията надвиши сумата на дължимия ДДС, държавите членки могат или да възстановят надвзетия данък или да прехвърлят разликата към следващия период в съответствие с условията, които те определят.

Въпреки това, държавите членки могат да откажат възстановяване или прехвърляне, ако разликата е незначителна“.

Б. Националното законодателство

1. Разпоредби, уреждащи производството по възстановяване на ДДС

5. Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (Закон CXXIII от 2011 г. за изменение с оглед на хармонизация на Закон CXXVII от 2007 г. за данък върху добавената стойност и за уреждане на специалното производство за възстановяване на данъка, наричан по-нататък „Законът за изменение“) съдържа следните разпоредби:

„Член 1

(1) Суми, за които данъчнозадълженото лице не е могло да претендира в последната справка-декларация по ДДС, която е трябвало да представи преди влизането в сила на настоящия закон („декларацията“), правото си на възстановяване по силата на член 186, параграфи 2—4 от Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [(Закон CXXVII от 2007 г. за данък върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“)], който се отменя от настоящия закон, само за сумата, която данъчнозадълженото лице е посочило като данък върху неплатените придобивания, може да бъде предмет на искане за възстановяване, подадено до данъчните органи от данъчнозадълженото лице до 20 октомври 2011 г., чрез предвидения за тази цел формуляр; независимо от този период данъчнозадълженото лице може да отчита горепосочените суми в декларацията, съответстваща на приложимата за това лице схема, като сума, която намалява размера на дължимия от това лице данък, или да упражни правото си на възстановяване в своята декларация. Това искане се счита за декларация по смисъла на разпоредбите на Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [(Закон XCII от 2003 г. за въвеждане на Данъчно-процесуален кодекс, наричан по-нататък „Данъчно-процесуалният кодекс“)]. Срокът за подаване на това искане не подлежи на продължаване.

(2) В искането си, подадено до 20 октомври 2011 г., данъчнозадълженото лице може да поиска от данъчната администрация само да извърши нова проверка на справката-декларация за период, предшестващ влизането в сила на настоящия закон, с цел преразглеждане на правните последици, които преди това са били установени, само ако вследствие на предходната проверка с влязло в сила решение на въпросното лице са наложени данъчна глоба или лихви за забава съгласно член 186, параграфи 2—4 от [Закона за ДДС], отменен с настоящия закон, или член 48, параграф 7 от Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [(Закон LXXIV от

1992 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „предишният Закон за ДДС“)]. Данъчнозадълженото лице може да отправи такова искане дори когато не се възползва от разпоредбите на параграф 1 по-горе. Срокът за подаване на това искане е погасителен, от който данъчнозадълженото лице не може да бъде освободено.

[…]

Член 3

Разпоредбите на член 186, параграфи 2—4 от [Закона за ДДС], отменени с настоящия закон, и член 48, параграф 7 от [предишния Закон за ДДС] не се прилагат за висящи към датата на влизане в сила на настоящия закон производства или за производства, образувани след тази дата“.

2. Унгарският Данъчно-процесуален кодекс

6. Член 37, параграфи 4 и 6 от Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон XCII от 2003 г. за въвеждане на Данъчно-процесуален кодекс, наричан по-нататък „Данъчно-процесуалният кодекс“) предвижда в първоначалния си текст, който е цитиран от унгарското правителство в писменото му становище и е единственият текст, представен пред Съда[2], следното:

„(4) Падежът на дължимо на данъчнозадълженото лице плащане от бюджета се урежда от приложенията към настоящия закон или от специален закон. Плащането от бюджета или ДДС, чието възстановяване се иска, трябва да бъдат платени в рамките на 30 дни от получаване на искането (декларацията), но не и преди падежа, като този срок се удължава на 45 дни, когато размерът на подлежащия на възстановяване ДДС надвишава 500 000 HUF. […]

[…]

(6) В случай на забавено плащане данъчната администрация дължи лихва в размер на законната лихва за забава за всеки ден от забавата. […]“.

7. Член 124/C от Данъчно-процесуалния кодекс в редакцията, цитирана от запитващите юрисдикции[3], гласи:

„(1) Когато Alkotmánybíróság [(Конституционен съд, Унгария)], Kúria [(Върховен съд, Унгария)] или Съдът на Европейския съюз установяват с обратно действие, че правна норма, която предвижда данъчно задължение, противоречи на Основния закон или на задължителен акт на Съюза или, в случая на общинска наредба, на всяка друга правна норма, и че това съдебно решение поражда право на възстановяване за данъчнозадълженото лице съгласно разпоредбите на настоящия член, първоначалният данъчен орган пристъпва към възстановяване по искане на данъчнозадълженото лице в съответствие с процедурите, посочени в съответното решение.

(2) Данъчнозадълженото лице може да подаде писмена молба до данъчния орган в срок до 180 дни от публикуването или съобщаването на решението на Alkotmánybíróság [(Конституционен съд)], на Kúria [(Върховен съд)] или на Съда на Европейския съюз; при изтичането му срокът не може да бъде продължаван. Данъчният орган отхвърля искането, в случай че към датата на публикуването или съобщаването на решението правото да се иска обезщетение е погасено.

2 Изглежда, че въпреки многобройните изменения съдържанието на тази разпоредба по същество не е било променено, с изключение на това, че 45-дневният срок сега се прилага, ако искането за възстановяване надхвърля сумата 1 000 000 HUF (унгарски форинти).

3 Изглежда, че в цитираната редакция на тази разпоредба, приложима до 31 декември 2011 г., сред посочените съдилища не се съдържа Kúria.

[…]

(6) Ако искането за възстановяване на данъка на данъчнозадълженото лице е основателно, данъчната администрация заплаща — в момента на възстановяването — лихви върху подлежащия на възстановяване данък в размер, равен на основния лихвен процент на централната банка и изчислен от датата на плащането на данъка до датата на влизане в сила на решението за възстановяване. Възстановяването се дължи на датата, на която решението за възстановяване е влязло в сила, и трябва да бъде изплатено в срок до 30 дни от датата, на която е станало изискуемо. Разпоредбите относно бюджетните плащания се прилагат mutatis mutandis за уреденото в настоящия параграф възстановяване, с изключение на член 37, параграф 6“.

8. Член 124/D, параграфи 1—3 от Данъчно-процесуалния кодекс в редакцията, цитирана от запитващите юрисдикции, предвижда следното:

„(1) Освен ако в настоящия член не е предвидено друго, разпоредбите на член 124/C се прилагат по отношение на искането за възстановяване въз основа на правото на приспадане на ДДС.

(2) Данъчнозадълженото лице може да упражни посоченото в параграф 1 право посредством коригираща декларация, подадена в срок до 180 дни от публикуването или съобщаването на решението на Alkotmánybíróság [(Конституционен съд)] или на Съда на Европейския съюз — за декларацията или декларациите, отнасящи се за данъчната година или данъчните години, в които е възникнало правото на приспадане. При изтичането на срока не се допуска неговото удължаване.

(3) Ако поправените с коригиращата декларация отчети покажат, че данъчнозадълженото лице има право на възстановяване поради намаляване на размера на данъка, който трябва да плати, или поради увеличаване на размера на сумата, подлежаща на възстановяване — вземайки предвид и условията за възстановяване на данъка, който следва да се отчита като негатив, предвидени от действащия към момента на възникване на правото на приспадане закон за ДДС — данъчната администрация прилага към подлежащата на възстановяване сума лихвен процент, равен на основния лихвен процент на централната банка, изчислен за периода от датата, определена за плащане в декларацията или декларациите, за които се отнася коригиращата декларация, или от датата на падежа — или от датата на плащането на данъка, ако тя е по-късна — и датата на подаване на коригиращата декларация. Възстановяването, за което се прилагат разпоредбите относно бюджетните плащания, трябва да бъде направено в срок до 30 дни от датата на подаване на коригиращата декларация“.

9. Член 135, параграф 4 от същия кодекс, в редакцията, цитирана от запитващите юрисдикции, гласи:

„Когато решение на данъчната администрация или определено от нея данъчно задължение въз основа на предоставената информация е незаконосъобразно и поради това данъчнозадълженото лице има право на възстановяване, данъчната администрация заплаща лихва върху подлежащата на възстановяване сума в размер, равен на законната лихва за забава, освен ако грешката при определянето на данъка се дължи на обстоятелство, за което отговаря данъчнозадълженото лице или лице, което има задължение за предоставяне на данни“.

10. Член 164, параграф 1 от Данъчно-процесуалния кодекс в редакцията, цитирана от запитващите юрисдикции, гласи:

„Правото на изчисляване на данъка изтича 5 години след последния ден на календарната година, през която е трябвало да бъде подадена декларацията или уведомлението за този данък, или — при липса на такава декларация или уведомление — през която данъкът е трябвало да бъде платен. Освен ако законът не предвижда друго, правото да се иска плащане от бюджета, както и правото на възстановяване на надплатени суми, се прекратява 5 години след последния ден на календарната година, в която е възникнало правото на получаване на плащане или възстановяване[…]“.

11. Член 165, параграф 2 от този кодекс в редакцията, цитирана от запитващите юрисдикции, гласи:

„Размерът на законната лихва за забава за всеки календарен ден е равен на 1/365-та от двойния размер на основния лихвен процент на централната банка, който е в сила към датата на нейното начисляване. Не се допуска начисляване на лихва за забава върху вече начислената лихва за забава. Централната данъчна и митническа администрация не може да разпорежда плащане на лихви за забава, чийто размер е по-малко от 2 000 HUF“.

II. Обстоятелства по делото

12. Член 48, параграф 7 от предишния Закон за ДДС, който е бил в сила между 1 януари 2005 г. и 31 декември 2007 г., и впоследствие член 186, параграф 2 от Закона за ДДС, който е бил в сила между 1 януари 2008 г. и 26 септември 2011 г., поставят възстановяването на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС (т.е. сумата, която остава след приспадането на дължимия ДДС от подлежащата на приспадане сума) под условие, че са извършени всички плащания по сделките, които са породили подлежащия на приспадане ДДС (наричано по-нататък „условието за извършено плащане“). При липсата на такова плащане този излишък е трябвало да бъде пренесен към следващия данъчен период, което означава, че се приспада от размера на ДДС, който трябва да бъде платен през следващия период.

13. В своето решение от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530), Съдът приема, че член 186, параграф 2 от Закона за ДДС противоречи на член 183 от Директивата за ДДС.

14. Законът за изменение, който е приет от унгарския парламент като последица от постановяването на това решение, отменя член 186, параграфи 2—4 от Закона за ДДС, считано от 27 септември 2011 г. Понастоящем той позволява възстановяването на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС, без да е необходимо да се чака плащането на насрещната престация по сделката, във връзка с която ДДС подлежи на възстановяване. По този въпрос запитващата юрисдикция по дело C-126/18 посочва, че съгласно това законодателство данъчнозадължените лица могат:

– да поискат връщането на удържания ДДС с молба за извънредно възстановяване в рамките на погасителен срок,

– да направят такова искане в данъчните си декларации,

– да приспаднат данъка в данъчните си декларации като намаление на дължимия данък.

15. В определение от 17 юли 2014 г., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, непубликувано, EU:C:2014:2127, т. 39, наричано по-нататък „определение Delphi“), Съдът приема, че правото на Съюза, и по-специално член 183 от Директивата за ДДС, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателството и практиката на държава членка, което изключва плащането на лихви върху сумата на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС, която не подлежи на възстановяване в разумен срок поради национална разпоредба, за която се счита, че противоречи на правото на Съюза. Освен това Съдът постановява, че при липсата на правна уредба на Съюза в тази област националното право трябва да определи условията за плащане на тези лихви в съответствие с принципите на равностойност и ефективност.

16. В резултат на определение Delphi унгарската данъчна администрация развива административна практика, по отношение на която Kúria (Върховен съд) постановява в решение № Kfv.I.35.472/2016/5 от 24 ноември 2016 г., което на свой ред служи като основание за приемането на принципно решение (№ EBH2017.K18), озаглавено „Разглеждане (относно лихвения процент и погасяването) на въпроса за лихвата върху ДДС, която се начислява задължително поради условието за плащане“ (наричано по-нататък „принципното решение на Върховния съд № 18/2017“).

17. Съгласно принципното решение на Върховния съд № 18/2017 за изчисляване на лихвите за забава върху сумата на ДДС, който не е бил надлежно възстановен вследствие на предходното условие за извършено плащане, следва да се разграничат два периода:

– За периода от деня след последния ден на крайния срок за подаване на справката-декларация по ДДС до датата на изтичане на крайния срок за подаване на следващата декларация по аналогия се прилагат членове 124/C и 124/D от Данъчно-процесуалния кодекс, които уреждат положението, при което Alkotmánybíróság (Конституционен съд) или Kúria (Върховен съд) установи, че дадена правна норма нарушава друга национална правна норма от по-висок ранг. Съгласно посоченото решение в действителност и в двете хипотези данъчната администрация не е допуснала нарушение на закона, а е приложила действащите към момента разпоредби на вътрешното право. Съгласно тези две законодателни разпоредби приложимият лихвен процент е равен на основния процент на централната банка.

– За периода от датата, на която дължимата от данъчната администрация лихва е станала изискуема, до датата, на която компетентният данъчен орган действително е платил лихвата, се прилага член 37, параграф 6 от Данъчно-процесуалния кодекс. Поради това лихвеният процент е равен на законната лихва за забава за всеки ден от забавата, а именно двойния размер на основния лихвен процент на централната банка. Тези лихви се начисляват, считано от момента на получаване от данъчния орган на молбата за извънредно възстановяване или на данъчната декларация, в която се съдържа искането за възстановяване.

III. Фактите и преюдициалните въпроси

A. Дело C-13/18

18. На 30 декември 2016 г., позовавайки се на определение Delphi, Sole-Mizo подава до данъчния орган молба за заплащане на лихви върху надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС, който не е възстановен навреме поради приложението на условието за извършено плащане. Тази молба се отнася до различни отчетни периоди от декември 2005 г. до юни 2011 г. Претендира се и сложна лихва, дължима поради забавеното плащане на тези лихви.

19. С решение от 3 март 2017 г. първоинстанционният данъчен орган уважава частично искането на Sole-Mizo и постановява плащането на лихви за забава в негова полза в размер на 99 630 000 HUF (около 321 501 EUR), като отхвърля искането на дружеството за плащане на сложна лихва поради забавеното плащане на тези лихви.

20. С решение от 19 юни 2017 г., постановено вследствие на жалба, подадена от Sole-Mizo, второинстанционният данъчен орган изменя първото решение в полза на Sole-Mizo и постановява плащането на лихви в размер на 104 165 000 HUF (около 338 891 EUR). Този размер е определен, като е приложен лихвен процент, съответстващ на основния лихвен процент на централната банка. Що се отнася до частта от първото решение, с която се отхвърля искането за плащане на сложна лихва, второинстанционният данъчен орган го отменя и връща на първоначалния данъчен орган за ново изчисляване на лихвите.

21. Sole-Mizo подава жалба пред националния съд срещу решението от 19 юни 2017 г. на висшестоящия данъчен орган, като твърди, че лихвите, дължими за обезщетяване на вредите, претърпени поради прилагането на условието за извършено плащане, следва също да се определят в размер, съответстващ на двойния размер на основния лихвен процент на централната банка, в съответствие с член 37, параграф 6 от Данъчно-процесуалния кодекс.

22. Поради това националната юрисдикция иска да се установи дали дължимите лихви следва да бъдат изчислени чрез прилагане на ставка, съответстваща на основния лихвен процент на централната банка, или чрез прилагане на ставка, съответстваща на двойния размер на този лихвен процент. По-специално, юрисдикцията изразява съмнения относно съответствието с принципа на равностойност, закрепен в правото на Съюза, на принципното решение на Върховния съд № 18/2017, съгласно което член 37, параграф 6 от Данъчно-процесуалния кодекс не се прилага по аналогия към „първия период“, тъй като данъчната администрация не е извършила никакво нарушение, а просто е приложила разпоредбите на действащото към онзи момент национално законодателство. Според запитващата юрисдикция правото на Съюза не допуска подобна логика.

23. При тези обстоятелства Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови дела Сегед, Унгария) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Допускат ли разпоредбите на [правото на Съюза] и по-специално тези на [Директивата за ДДС] (в частност член 183), както и принципите на ефективност, директен ефект и [равностойност], практика на държава членка, съгласно която при прилагането на релевантните правила относно [лихвите] се приема, че националният данъчен орган не е допуснал нарушение (бездействие), а именно че не е налице забавяне на плащането от негова страна на невъзстановимата част от данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) във връзка с неплатените от данъчнозадължените лица престации, тъй като към момента на произнасянето на националния данъчен орган противоречащата на [правото на Съюза] правна уредба е била в сила и едва по-късно Съдът е приел, че предвиденото в нея изискване е несъвместимо с [правото на Съюза]?

2. Допускат ли разпоредбите на [правото на Съюза], и по-специално тези на Директивата за ДДС (в частност член 183), както и принципите на равностойност, ефективност и директен ефект, практика на държава членка, съгласно която при прилагането на релевантните правила относно [лихвите] се прави разграничение в зависимост от това дали националният данъчен орган не е възстановил данъка, като е спазил разпоредбите на националното право, които са в били сила към тогавашния момент, но впоследствие се е оказало, че противоречат на [правото на Съюза], или е направил това в нарушение на тези разпоредби, и съгласно която практика, по отношение на размера на дължимите лихви върху ДДС,

който не е възстановен в разумен срок вследствие на предвидено в националното право изискване, за което Съдът е приел, че противоречи на правото на Съюза, се установяват два отделни периода, при които:

– за първия период данъчнозадължените лица могат да получат само [лихви] по основния лихвен процент на централната банка, като се има предвид, че противоречащата на [правото на Съюза] унгарска правна уредба е била в сила към тогавашния момент и че поради това унгарските данъчни органи не са извършили нарушение, като не са допуснали възстановяването в разумен срок на посочения във фактурите ДДС, докато

– за втория период трябва да се платят лихви по основния лихвен процент на централната банка в двоен размер, приложим съгласно правото на тази държава членка в случай на забава, само за закъснялото плащане на [лихвите] за първия период?

3. Трябва ли член 183 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че принципът на равностойност не допуска практика на държава членка, съгласно която върху невъзстановения ДДС данъчният орган заплаща само лихви по основния (обикновен) лихвен процент на централната банка, ако е нарушено правото на Съюза, а при нарушение на националното право заплаща лихви по този лихвен процент в двоен размер?“.

Б. Дело C-126/18

24. На 30 декември 2016 г. Dalmandi подава до първоинстанционния данъчен орган молба за заплащането на лихви върху сумата на ДДС, който не е възстановен за периода 2005—2011 г. поради прилагането на условието за извършено плащане. Исканата сума е в размер на 74 518 800 HUF (около 240 515 EUR). За изчисляването на лихвата, имаща за цел обезщетяване на пряко претърпените вреди, искането включва целия период между датата на падежа на възстановяването за всеки отчетен период и датата на падежа на възстановяването за отчетния период, през който е приет Законът за изменение, а именно 5 декември 2011 г. За целите на това изчисляване то прилага ставка, равна на двойния размер на основния лихвен процент на централната банка, съгласно член 37, параграф 6 от Данъчно-процесуалния кодекс. Освен това Dalmandi иска заплащането на допълнителни лихви за периода от 5 декември 2011 г. до датата на действителното плащане, прилагайки отново ставката, посочена в член 37, параграф 6 от Данъчно-процесуалния кодекс.

25. С решение от 10 март 2017 г. първоинстанционният данъчен орган уважава частично искането на Dalmandi и определя лихви за забава в негова полза в размер на 34 673 000 HUF (около 111 035 EUR) за неправомерно удържаните суми по надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС за периода от четвъртото тримесечие на 2005 г. до септември (трето тримесечие) 2011 г., като отхвърля искането в останалата част.

26. Той основава решението си на принципите, изведени в принципното решение на Върховния съд № 18/2017. На първо място, по отношение на искането за заплащане на лихви той прилага членове 124/C и 124/D от Данъчно-процесуалния кодекс. На второ място, той приема за неоснователно искането за заплащане на сложна лихва, тъй като Dalmandi не е представило нито молба за извънредно възстановяване, нито данъчна декларация, съдържаща искане за възстановяване. На трето място, що се отнася до 2005 г., той отхвърля искането на Dalmandi за заплащане на лихви с мотива, че погасителният срок за първите три тримесечия на посочената година е изтекъл.

27. С решение от 12 юни 2017 г. второинстанционният данъчен орган, пред който Dalmandi е подало жалба, намалява размера на дължимите в полза на Dalmandi лихви на 34 259 000 HUF и потвърждава решението на първоинстанционния данъчен орган в останалата му част.

28. Dalmandi подава жалба срещу последното решение пред запитващата юрисдикция. То главно повтаря предходните си искания, предявени пред данъчната администрация. По-конкретно, то изтъква, че принципното решението на Върховния съд № 18/2017, на което второинстанционният данъчен орган основава мотивите на решението си от 12 юни 2017 г., е в противоречие с принципите на правото на Съюза на равностойност, ефективност и директен ефект, тъй като той i) е приел, че член 37, параграф 6 от Данъчно-процесуалния кодекс е неприложим, тъй като данъчният орган не бил извършил нарушение, когато прилагал действащото към онзи момент национално право; ii) е изключил данъчният орган да носи отговорност за бездействие, когато не е направено искане за извънредно възстановяване, и iii) е определил като дата, от която трябва да се изчислява давностният срок, денят, предхождащ датата, на която лихвата е станала изискуема.

29. При тези обстоятелства Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови спорове Сексард, Унгария) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Допускат ли разпоредбите на [правото на Съюза], и по-специално тези на [Директивата за ДДС] (в частност член 183), както и принципите на ефективност, директен ефект и равностойност, съдебна практика на държава членка, съгласно която при прилагането на релевантните правила относно [лихвите] се приема, че националният данъчен орган не е допуснал нарушение (бездействие), а именно че не е налице забавяне на плащането от негова страна на невъзстановимата част от данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) във връзка с неплатените от данъчнозадължените лица престации, тъй като към момента на произнасянето на националния данъчен орган противоречащата на [правото на Съюза] правна уредба е била в сила и едва по-късно Съдът е приел че предвиденото в нея изискване е несъвместимо с [правото на Съюза]? По този начин националната практика допуска като „квази“ законосъобразно прилагането на това изискване, което е предвидено в националното право, но е било в нарушение на правото на Съюза до момента, в който националният законодател го е отменил формално.

2. Допускат ли разпоредбите на [правото на Съюза], и по-специално тези на Директивата за ДДС (в частност член 183), както и принципите на равностойност, ефективност и директен ефект, правна уредба и практика на държава членка, съгласно които при прилагането на релевантните правила относно [лихвите] се прави разграничение в зависимост от това дали националният данъчен орган не е възстановил данъка, като е спазил разпоредбите на националното право, които са в били сила към тогавашния момент, но впоследствие се е оказало, че противоречат на [правото на Съюза], или е направил това в нарушение на тези разпоредби, и съгласно която практика по отношение на размера на дължимите лихви върху ДДС, който не е възстановен в разумен срок вследствие на предвидено в националното право изискване, за което Съдът е приел, че противоречи на правото на Съюза, се установяват два отделни периода, при които:

   – за първия период данъчнозадължените лица могат да получат само [лихви] по основния лихвен процент на централната банка, като се има предвид, че противоречащата на [правото на Съюза] унгарска правна уредба е била в сила към тогавашния момент и че поради това унгарските данъчни органи не са извършили нарушение, като не са допуснали възстановяването в разумен срок на посочения във фактурите ДДС, докато

   – за втория период трябва да се платят лихви по основния лихвен процент на централната банка в двоен размер, приложим съгласно правото на тази държава членка в случай на забава, само за закъснялото плащане на [лихвите] за първия период?

3. Допускат ли разпоредбите на [правото на Съюза], и по-конкретно член 183 от Директивата за ДДС, както и принципът на ефективност, практика на държава членка, която определя като начален момент за изчисляване на […] сложна лихва […], [дължима] съгласно разпоредбите в държавата членка относно забавянето на плащането на лихвите за забава върху данъка, удържан в нарушение на правото на Съюза (лихви върху ДДС, в случая основна лихва), не първоначалния момент, от който са изискуеми лихвите върху ДДС (основна лихва), а последващ момент, като се има предвид по-специално че искането за заплащане на лихви във връзка с данъци, удържани или невъзстановени в противоречие с правото на Съюза, е субективно право, което пряко произтича от самото право на Съюза?

4. Допускат ли разпоредбите на [правото на Съюза], и по-конкретно член 183 от Директивата за ДДС, както и принципът на ефективност, практика на държава членка, съгласно която данъчнозадълженото лице трябва да представи самостоятелна молба, когато претендира лихви, дължими поради нарушение, изразяващо се в забавяне от страна на данъчния орган, докато в други случаи на искане за лихви за забава не се предвижда подобна самостоятелна молба, тъй като лихвите се определят служебно?

5. При утвърдителен отговор на предходния въпрос, допускат ли разпоредбите на [правото на Съюза], и по-конкретно член 183 от Директивата за ДДС, както и принципът на ефективност, практика на държава членка, съгласно която сложна лихва (лихви върху лихвите) при забавянето на плащането на лихвите за забава върху данъка, удържан в нарушение на правото на Съюза, установено от Съда (лихви върху ДДС, в случая основна лихва), се дължи само ако данъчнозадълженото лице представи извънредна молба, с която иска не конкретно заплащането на лихви, а размера на данъка за неизплатените престации именно към момента на отмяната във вътрешното право на националната правна норма, противоречаща на правото на Съюза, която предвижда удържане на ДДС, дължим при посоченото неплащане, въпреки че са дължими лихвите върху ДДС, на които се основава искането за заплащане на сложна лихва относно данъчни периоди, предшестващи извънредната молба и които са останали неплатени?

6. При утвърдителен отговор на предходния въпрос, допускат ли разпоредбите на [правото на Съюза], и по-конкретно член 183 от Директивата за ДДС, както и принципът на ефективност, практика на държава членка, която предвижда изгубването на правото на получаване на сложна лихва (лихви върху лихвите) при забавянето на плащането на лихвите за забава върху данъка, удържан в нарушение на правото на Съюза, установено от Съда (лихви върху ДДС, в случая основна лихва), във връзка с искания за заплащане на лихви върху ДДС, които не са обхванати от периода на съответната данъчна декларация, за който се отнася погасителният срок, предвиден за представянето на извънредната молба, като тези лихви са станали изискуеми в по-ранен момент?

7. Допускат ли разпоредбите на [правото на Съюза], и по-конкретно член 183 от Директивата за ДДС (като се имат предвид по-специално принципът на ефективност и обстоятелството, че искането за заплащане на лихви във връзка с удържани или невъзстановени данъци има характер на субективно право), практика на държава членка, която лишава окончателно данъчнозадълженото лице от възможността да претендира лихви върху удържания данък в съответствие с национална правна уредба, за която е прието впоследствие, че противоречи на [правото на Съюза], и която забранява да се претендира ДДС за определени неизплатени престации, така че

   – [въз основа на тази практика] се приема за неоснователно искането за заплащане на лихви към момента, в който е изискуем[о възстановяването на] данък[а], на основание на разпоредба, за която е прието впоследствие, че противоречи на [правото на Съюза] (с мотива че не е имало забавяне и че данъчният орган само е приложил действащото право),

– както и впоследствие, когато във вътрешния правен ред е отменена разпоредбата, ограничаваща правото на възстановяване, за която е прието, че противоречи на [правото на Съюза], въз основа на изтекла давност?

8. Допускат ли разпоредбите на [правото на Съюза], и по-конкретно член 183 от Директивата за ДДС, както и принципът на ефективност, практика на държава членка, съгласно която възможността да се претендират лихви за забава, които трябва да заплатят върху (основните) лихви за ДДС, дължими на данъчнозадължения субект за данъка, който не е възстановен към момента, към който вече е станал изискуем по силата на норма на вътрешното право, за която е прието впоследствие, че противоречи на [правото на Съюза], е обусловена за целия период от 2005 г. до 2011 г. от това дали данъчнозадълженото лице претендира към този момент възстановяване на ДДС за периода на съответната данъчна декларация за този данък, през който противоречащата на [правото на Съюза] разпоредба е отменена във вътрешния правен ред (септември 2011 г.), въпреки че (основните) лихви за ДДС не са заплатени нито преди този момент, нито след него, преди да бъде предявена претенцията пред националния съд?“.

IV. Анализ

A. Допустимост на двете запитвания

30. Унгарското правителство твърди, че поставените въпроси са недопустими, тъй като повдигнатият в главните производства въпрос относно плащането на лихви не е от компетентността на Съда, а на националната юрисдикция. Макар в случаи като тези правото на лихви да произтича от правото на Съюза, съгласно постоянната съдебна практика държавите членки били тези, които определят метода за изчисляване и плащане на тези лихви. Разбира се, свободата на преценка, предоставена на държавите членки в това отношение, се ръководи от необходимостта да се гарантира спазването на принципите на равностойност и ефективност, но проверката за спазването на тези принципи поне на първо място била само от компетентността на националните юрисдикции.

31. От тази гледна точка трябва да се отбележи, че макар унгарското правителство да се позовава на недопустимостта на преюдициалните въпроси, неговите доводи всъщност се отнасят до компетентността на Съда да се произнесе по тези въпроси с мотива по същество че единствено националните юрисдикции следва да се произнесат по съответствието на националното законодателство с принципите на равностойност и ефективност.

32. В това отношение действително член 267 ДФЕС не оправомощава Съда да прилага разпоредбите от правото на Съюза към определен случай, а само да се произнася във връзка с тълкуването на Договорите и на актовете, приети от институциите на Съюза[4]. Може да се отбележи обаче, че поставените въпроси не се отнасят нито до конкретното прилагане на правото на Съюза по споровете в главните производства, нито до определянето на точния размер на дължимото на жалбоподателите обезщетение, а по-скоро до тълкуването, което трябва да се даде на някои разпоредби или принципи на правото на Съюза при обстоятелства като тези, разглеждани в настоящото производство. По-специално, въпросът дали и до каква степен държавите членки разполагат с известна свобода на действие за определяне на метода за изчисляване на обезщетението, което следва да бъде предоставено поради прилагането на разпоредба, обявена за противоречаща на правото на Съюза, е въпрос на тълкуване на правото на Съюза. Всичко това означава, че Съдът има пълна компетентност да разгледа този въпрос.

4 Вж. например решение от 16 юли 2015 г., ЧЕЗ Разпределение България (C-83/14, EU:C:2015:480, т. 71).

33. Ето защо считам, че Съдът е компетентен да отговори на преюдициалните въпроси и не трябва да постановява, че поставените въпроси са недопустими.

Б. Предварителни бележки

34. Преди да се разгледат различните въпроси, повдигнати по тези две дела, е необходимо да се направят някои предварителни бележки относно контекста, в който са възникнали.

35. В решението си от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530), Съдът установява, че като е приложила условието за извършено плащане спрямо искания за възстановяване на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС, Унгария е нарушила член 183 от Директивата за ДДС, както и принципа на данъчен неутралитет. В това отношение не предлагам да се връщаме към мотивите, довели до постановяването на това решение. Важно е обаче да се отбележи, че по силата на принципа за предимството на правото на Съюза тази констатация поражда задължение за Унгария да си направи необходимите изводи от това решение.

36. Сред тези задължения е и задължението на тази държава членка да отмени условието за извършено плащане [5], да възстанови сумите на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС, които все още не са били възстановени към датата на постановяване на решение от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530) [6], и да обезщети данъчнозадължените лица за загубите, претърпени поради прилагането на това условие. Настоящите дела се отнасят само до последното задължение [7]. В това отношение следва да се припомни, че фактът, че държава членка е нарушила правото на Съюза, сам по себе си не е достатъчен, за да носи отговорност за причинените вреди. За да се носи отговорност от държавата членка, трябва да бъдат изпълнени трите условия, формулирани в решение Francovich [8] (наричани по-нататък „условията от решение Francovich“): предмет на нарушената правна норма на Съюза да е предоставянето на права на частноправните субекти, нарушението на тази норма да е достатъчно съществено и да съществува пряка причинно-следствена връзка между нарушението и претърпяната от частноправните субекти вреда [9]. Освен това в съответствие с установената съдебна практика относно отговорността на институциите на Съюза, която според мен е приложима по аналогия в случай на отговорност на отделни държави членки [10], претърпяната вреда трябва да бъде

5 Съгласно постоянната практика на Съда „предимството на правото на Съюза изисква националните съдилища, натоварени в рамките на тяхната компетентност с прилагането на разпоредбите на правото на Съюза, да са длъжни да гарантират пълното действие на тези разпоредби, като при необходимост по собствена инициатива оставят без приложение разпоредбите на националното законодателство, които им противоречат, без да е необходимо да искат или да изчакват тяхната предварителна отмяна по законодателен път или по какъвто и да било друг конституционен ред“ (решение от 4 декември 2018 г., Minister for Justice and Equality и Commissioner of the Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, т. 35).

6 Съдът е ясен по този въпрос: по силата на и в допълнение към правата, предоставени на физическите лица от разпоредбите на правото на Съюза, забраняващи подобни данъци, такси или мита данъчнозадължените лица по принцип следва да получат пълно възстановяване на надвзетите суми. Вж. решение от 28 февруари 2018 г., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, т. 24). Положението обаче е различно, ако се установи, че лицето, което е било длъжно да плати данъците или таксите, е прехвърлило това задължение на други лица, без да са засегнати съответните пазарни дялове и печалби. Вж. решение от 6 септември 2011 г., Lady & Kid и др. (C-398/09, EU:C:2011:540, т. 17 и 18).

7 Правото, което правните субекти черпят от правото на Съюза, да бъдат обезщетени за всяко нарушение на правото на Съюза, извършено от държава членка, е последица от принципа на предимство на правото на Съюза. Вж. решения от 8 март 2001 г., Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, EU:C:2001:134, т. 84 и 106), и от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 125). Съгласно практиката на Съда това право е „присъщо на системата на договорите, на които се основава Съюзът“. Вж. например решение от 19 юни 2014 г., Specht и др. (C-501/12—C-506/12, C-540/12 и C-541/12, EU:C:2014:2005, т. 98).

8 Решение от 19 ноември 1991 г. Francovich и др. (C-6/90 и C-9/90, EU:C:1991:428, т. 40).

9 Вж. например решение от 26 януари 2010 г., Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, т. 30).

10 Имайки предвид принципа за защита на оправданите очаквания или правилото nemo potest venire contra factum proprium, залегнало в правото на Съюза — вж. например решение от 6 ноември 2014 г., Италия/Комисия (C-385/13 P, непубликувано, EU:C:2014:2350, т. 67), което съответства на принципа на estoppel в общото право, считам, че съдебната практика относно исковете за обезщетение срещу институциите на Съюза е приложима към исковете за обезщетение срещу държавите членки.

действителна и сигурна[11]. Тъй като в главните производства надвзетият, подлежащ на приспадане ДДС е могъл да бъде използван в следващата данъчна декларация за намаляване на сумите на дължимия ДДС, може да се постави въпросът дали вредата, чието поправяне се иска, е действителна и сигурна[12].

37. Трябва да се подчертае обаче, че в определение Delphi Съдът е много ясен: всички „данъчнозадължени лица, които са получили възстановяване на надвзетия [подлежащ на приспадане] ДДС след разумен период от време […], имат право на лихва за забава съгласно правото на Съюза“[13]. В светлината на това определение е очевидно, че Унгария е задължена да извърши подходящи лихвени плащания за обезщетяване на данъчнозадължени лица, претърпели финансова загуба в резултат на прилагането на условието за извършено плащане.

38. Поради това единствените въпроси, които остава да бъдат решени, са тези относно размера на обезщетението, което следва да бъде предоставено, и от правните средства за защита, които Унгария трябва да предвиди, за да позволи на данъчнозадължените лица да упражнят правото си на обезщетение, което произтича от правото на Съюза. Именно това са двата въпроса, които се разглеждат в настоящите съединени дела. Във връзка с това тези дела следва да се разглеждат с оглед на това, което в действителност представляват, а именно две дела, свързани с обхвата на задължението на държавите членки да обезщетят вредите, които са причинили поради неправилното прилагане на правото на Съюза. Що се отнася до първия въпрос, следва да се припомни, че когато са изпълнени условията от решение Francovich, държавите членки могат да избегнат отговорността само в три конкретни случая.

39. Първо, задължението за обезщетяване може да е погасено по давност съгласно националното право. В случая ще разгледам този аспект в контекста на седмия въпрос.

40. Второ, увреденото лице може да е допринесло за собствената си загуба[14]. Разбира се, това изключение не е приложимо в споровете в главните производства.

41. Възможно е да се приложи трето изключение, когато размерът на съответното обезщетение би могъл да доведе до значителни финансови разходи за въпросната държава, което поставя под въпрос стабилността на публичните финанси. Все пак, освен при особено изключителни обстоятелства[15], *единствено* настоящият Съд може да ограничи прилагането на правото на Съюза, за да вземе предвид наличието на изключителни обстоятелства[16]. Съответно държавите членки не могат да се позовават на своята добросъвестност или на наличието на изключителни обстоятелства като опасност от засягане на стабилността на публичните финанси пред собствените си национални съдилища, за да поискат намаляване на иначе дължимото

11 Вж. например решение от 14 октомври 2014 г., Giordano/Комисия (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, т. 36).

12 Всъщност, ако данъчно задължени лица са подали искане въз основа на отказа да им се възстанови надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС, може да се предположи, че те са поискали да получат това възстановяване, а не да го прехвърлят, за да разчитат на него за следващия данъчен период. За разлика от това, ако не се установи противното, за данъчно задължени лица, подали искането си след постановяването на решение от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C 274/10, EU:C:2011:530) не може да се предполага, че са поискали такова възстановяване.

13 Определение от 17 юли 2014 г., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, непубликувано, EU:C:2014:2127, т. 34). След като някой е бил лишен от парична сума дори за кратък период от време, счита се, че е претърпял вреда. Вж. решение на Съда от 28 февруари 2018 г., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, т. 32).

14 Вж. по аналогия решение от 3 февруари 1994 г., Grifoni/Комисия (C-308/87, EU:C:1994:38, т. 16).

15 Вж. заключението на генералния адвокат Kokott по дело Inter-Environnement Wallonie и Bond Beer Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, т. 201—205); вж. също решения от 8 септември 2010 г., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, т. 67), от 28 февруари 2012 г., Inter-Environnement Wallonie и Terre wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, т. 63), и от 27 юни 2019 г., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie и др. (C-597/17, EU:C:2019:544, т. 61).

16 Вж. в този смисъл решения от 17 май 1990 г., Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, т. 41), от 8 септември 2010 г., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, т. 67), и от 28 юли 2016 г., Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, т. 33).

обезщетение — презумирайки, разбира се, че условията от решение Francovich са изпълнени[17]. Тъй като в настоящия случай Унгария не повдига тези въпроси пред този Съда и като се има предвид, че не е видно наличието на такива изключителни обстоятелства — като тези, посочени в практиката на Съда — това изключение не е от значение за настоящите дела.

42. Тъй като двете последни изключения не се прилагат в случая и е установено, че държавата членка носи отговорност за вредите, въпросът, който възниква, се отнася само до размера на обезщетението, което трябва да бъде присъдено.

43. В това отношение може да се отбележи, че според някои решения физическите лица имат право на *пълно* обезщетение за претърпените вреди[18], докато според някои други решения, по-специално в областта на данъчното облагане, при които става въпрос за значителни по размер суми, държавите членки са задължени да гарантират *подходящо* обезщетение за претърпените вреди[19].

44. Считам, че тези две направления в съдебната практика не са в противоречие помежду си. Според мен това, което Съдът се е опитал да изтъкне, използвайки думата „подходящо“, е, че в някои конкретни ситуации може да се наложи prima facie задължението за предоставяне на пълно обезщетение за вредите, причинени от нарушението на правото на Съюза, да трябва да бъде квалифицирано от съображения за практичност и обща целесъобразност. С други думи, дори когато са изпълнени условията от решение Francovich, произтичащото от правото на Съюза субективно право на частноправните субекти да бъдат изцяло обезщетени за всяко нарушение на това право, не е абсолютно. Съображенията ми за това са следните.

45. Първо, в някои случаи самото право на Съюза предвижда конкретно правило за изчисляване на обезщетението, което следва да бъде предоставено. Както обаче посочва Съдът, нито Директивата за ДДС, нито друг акт на Съюза предвиждат метод за изчисляване на дължимата лихва в случай на забавено възстановяване на надвзетия ДДС. Следователно това изключение не е приложимо в настоящия случай.

46. Второ, когато точното определяне на претърпяната вреда е прекомерно трудно, обезщетение може да бъде изчислено въз основа на метод, който, без непременно да е точен, има за цел да осигури пълно поправяне на претърпените вреди, доколкото е възможно[20].

47. Трето, ако въведените от държавите членки правила за поправяне на вредите трябва да имат за цел да осигурят поне близко до пълно обезщетение за вредите, претърпени в резултат на нарушението на правото на Съюза, практическите способи за постигането на тази цел неизбежно са от компетентността на държавите членки, тъй като една такава цел изисква да се вземат предвид някои национални икономически променливи. Поради това държавите членки

17 За да бъде наложено подобно ограничение, е необходимо да бъдат изпълнени два основни критерия, а именно добросъвестност на заинтересованите лица и риск от сериозни смущения. Вж. решение от 29 септември 2015 г., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, т. 45). Според постоянната съдебна практика финансовите последици, които може да произтекат за държава членка от решение, постановено по преюдициално запитване, не оправдават сами по себе си ограничаването на действието на това решение във времето. Вж. например решение от 29 юли 2010 г., Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, т. 34).

18 Вж. например решения от 2 август 1993 г., Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, т. 26), и от 8 март 2001 г., Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, EU:C:2001:134, т. 95).

19 Вж. решение от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail Ltd и др. (C-591/10, EU:C:2012:478, т. 29).

20 Вж. в този смисъл решение от 27 януари 2000 г., Mulder и др./Съвет и Комисия (C-104/89 и C-37/90, EU:C:2000:38, т. 63). Съдебната практика относно загубата на възможност представлява добър пример за това изключение. Вж. по-специално решение на Съда на публичната служба на Европейския съюз от 13 март 2013 г., AK/Комисия (F-91/10, EU:F:2013:34, т. 92). Според мен именно това има предвид Съдът, когато в някои случаи се позовава на понятието „подходящо обезщетение“ или приема, че „в зависимост от случая обезщетението под формата на лихви може да бъде по-голямо или по-малко от действителните загуби“, „с цел да [се] гарантир[а] компенсация по лесно приложими и контролируеми от данъчната администрация правила“. Вж. решение от 28 февруари 2018 г., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, т. 36). Това тълкуване се потвърждава от факта, че в същото решение Съдът посочва в точка 37, че данъчнозадълженото лице трябва да може „да получи при адекватни условия пълния размер на вземането, което произтича от надвзетия ДДС, *без никакъв финансов риск*“ (курсивът е мой), което има за цел да покаже, че Съдът не е пожелал да се отклони от принципа на право на пълно обезщетение.

имат право да определят в светлината на съществуващите икономически показатели кои фактори или ставки следва да бъдат взети предвид. Те, разбира се, не могат да изберат ставка, чието прилагане най-малкото не цели пълно обезщетяване на претърпените действителни и сигурни вреди.

48. Ето защо считам, че когато в определението си от 17 юли 2014 г., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, непубликувано, EU:C:2014:2127), Съдът препраща към решението си от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail Ltd и др. (C-591/10, EU:C:2012:478), в точка 27 от което се приема, че „условията, при които тези лихви трябва да бъдат изплатени, по-конкретно ставката и начинът на изчисляване на тези лихви (проста или сложна лихва), следва да се предвидят във вътрешния правов ред на всяка държава членка“, намерението на Съда не е да се отклони от принципа на пълно обезщетяване, а да се позове на факта, че точната ставка, която следва да се приложи — тази, която води до пълно обезщетяване — зависи от действителното положение във всяка държава членка [21].

49. Като изключим тези случаи, ако са изпълнени трите условия за ангажиране на отговорността на дадена държава членка, формулирани в решение Francovich, всяко лице, което претърпи вреди вследствие на нарушение на правото на Съюза, има право на пълно обезщетение. Действително, предоставянето на нещо, което е най-малкото близко до пълно обезщетение, е необходимо, за да се гарантира пълна ефективност на правото на Съюза в съответствие с принципа на предимство на това право [22] и с основното право на ефективна съдебна защита, закрепено в член 47, първа алинея от Хартата.

50. От това следва, че в главните производства засегнатите данъчнозадължени лица, които са претърпели финансови загуби поради прилагането на условието за извършено заплащане, по принцип имат право на парична сума в размер, осигуряващ пълно обезщетение. По-специално, доколкото в рамките на производството по дело Комисия/Унгария унгарското правителство не е твърдяло пред Съда наличието на изключителни обстоятелства, които да обосновават временното спиране на прилагането на правото на Съюза, то вече не може да го направи. Във всеки случай въпросните суми, макар и значителни, не са от такова значение, че да застрашат стабилността на публичните финанси на тази държава членка.

51. Освен това, доколкото в случаи като разглежданите в настоящите дела вредата е настъпила под формата на лишаване от ползването на определена парична сума за определен период от време, тази вреда трябва да бъде изчислена въз основа на цената, която би трябвало да се плати за заемането на същата сума пари от кредитна институция. Следователно това обезщетение трябва да бъде под формата на лихви. Това обаче не представлява, ако бъдем точни, лихви за забава в обичайния смисъл, който се влага в практиката на Съда.

52. В това отношение следва да се отбележи, че различните видове лихвите и наименованията им се различават в отделните държави членки и че практиката на Съда невинаги е била последователна в използването на някои понятия. По-специално, изглежда, че понятието „мораторна лихва/лихва за забава“ понякога се използва в смисъла на френското понятие „intérêt moratoire“ [23], което изисква наличието на признат дълг, а в други случаи — в по-общ

21 Както Съдът е постановил, ако „държавата е длъжна да поправи последиците от причинените вреди съгласно националното право относно отговорността“, това е „с изключение на правото на обезщетение, произтичащо пряко от [правото на Съюза], ако споменатите условия са изпълнени“. Вж. например определение от 23 април 2008 г., Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, т. 126).

22 Вж. в този смисъл решение от 4 декември 2018 г., The Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, т. 39).

23 Вж. например решение от 12 февруари 2015 г., Комисия/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2015:83, т. 30).

смисъл, обозначавайки всяка лихва, свързана със забава на плащане, независимо дали има наказателен или компенсаторен характер[24]. Ето защо предлагам вниманието да се насочи към целта на различните видове лихви, а не към наименованията или описанията им, които могат да се различават в зависимост от националното законодателство и практика.

53. Що се отнася до втория въпрос, а именно до начина, по който държавите членки трябва да изплатят обезщетението, според установената съдебна практика тези условия попадат в процесуалната автономия на всяка държава членка[25]. В действителност при липсата на правна уредба на Съюза в тази област националното право на всяка държава членка трябва да определи *условията* за плащане на тези лихви, а не техния размер[26]. Това трябва да се осъществи в съответствие с принципите на равностойност и ефективност на правните средства за защита[27].

54. *Принципът на ефективност* изисква държавите членки да създадат система от правни средства за защита и процесуални правила, които не трябва да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правото на Съюза[28]. Съответно процесуалните правила за тези средства за защита не трябва да бъдат уреждани по начин, по който да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза[29]. В по-широк смисъл този принцип изисква правата, които частноправните субекти черпят от правото на Съюза, да се прилагат ефективно[30].

55. Що се отнася до *принципа на равностойност*, той изисква разглежданата национална норма да се прилага еднакво и за исковете, основани на нарушение на правото на Съюза, и за исковете, основани на нарушение на вътрешното право, които имат сходни предмет и основание, изследвайки както предмета, така и основните характеристики на исковете по вътрешното право, за които се твърди, че са сходни[31]. Следователно, за да се провери дали принципът на равностойност е спазен в главните производства, следва да се разгледа дали освен погасителна разпоредба като обсъжданата в главните производства, която е приложима по отношение на съдопроизводства, предназначени да гарантират във вътрешното право защитата на субективните права, които страните черпят от правото на Съюза, съществува и погасителна разпоредба, която е приложима по отношение на вътрешноправните съдопроизводства, и дали с оглед на своя предмет и на своите съществени елементи двете погасителни разпоредби могат да бъдат смятани за сходни[32].

56. Отправените преюдициални въпроси следва да се разгледат именно с оглед на тези принципи.

24 Вж. решение от 28 февруари 2018 г., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, т. 28 и 29). По принцип лихвите, които имат за цел да компенсират времето, изтекло, преди съдът да е изчислил размера на вредата, без значение дали има забава на длъжника, се наричат „компенсаторни лихви“ и са част от предоставеното обезщетение. Вж. решение от 10 януари 2017 г., Gascogne Sack Deutschland и Gascogne/Европейски съюз (T-577/14, EU:T:2017:1, т. 168 и цитираната съдебна практика).

25 Вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2005 г., MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, т. 17).

26 Вж. например определение от 21 октомври 2015 г., Kovozber (C-120/15, непубликувано, EU:C:2015:730, т. 30).

27 Когато възникне въпросът дали национална процесуална разпоредба прави практически невъзможно или прекомерно трудно прилагането на правото на Съюза, този въпрос, трябва да се анализира, като се държи сметка за мястото на съответните правила в цялото производство, за протичането на това производство и за особеностите на тези правила пред различните национални инстанции. Решение от 6 октомври 2015 г., Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, т. 36).

28 Решение от 13 март 2007 г., Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, т. 43).

29 Решение от 12 декември 2013 г., Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, т. 32).

30 Вж. например решение от 20 декември 2017 г., Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, т. 41).

31 Вж. в този смисъл решение от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail Ltd и др. (C-591/10, EU:C:2012:478, т. 31 и цитираната съдебна практика).

32 Решение от 15 април 2010 г., Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, т. 20).

57. На последно място, тъй като данъчнозадължените лица по принцип имат право да получат поне пълно обезщетение за претърпените вреди, предлагам да се разгледат заедно различните въпроси, свързани със съвместимостта на метода за изчисляване на размера на обезщетението, използван от разглежданата национална практика, с правото на Съюза.

B. По трите въпроса по дело C-13/18 и по първите два въпроса по дело C-126/18

58. По същество запитващата юрисдикция по дело C-13/18 с трите си въпроса и запитващата юрисдикция по дело C-126/18 с първите си два въпроса искат да се установи дали член 183 от Директивата за ДДС, както и принципите на ефективност и равностойност на правните средства за защита, както и тези на директния ефект и пропорционалността, трябва да се тълкуват в случай като разглеждания в главните производства в смисъл, че не допускат национална практика за изчисляване на лихвите, дължими поради прилагането на условието за извършено плащане, въз основа на ставката, съответстваща на тази на централната банка, а не на двойния ѝ размер, който е предвиден в съответната национална правна уредба в случай на забава на изискуемо плащане от страна на администрацията.

59. Доколкото правото да се получи пълно обезщетение или сума в близък размер произтича от принципа за предимство на правото на Съюза, именно в този контекст предлагам да се разгледат трите въпроса по дело C-13/18, както и първите два въпроса по дело C-126/18.

1. Съвместимостта на националната практика с правото на пълно обезщетение

60. Както вече посочих, правото на Съюза по принцип изисква пълно поправяне на вредата, презумирайки, разбира се, че са изпълнени условията от решение Francovich. За да се прецени съвместимостта на разглежданата национална практика с правото на Съюза, следва да се определи, от една страна, вредата, причинена от прилагането на условието за извършено заплащане, и от друга страна, дали установеното в националната практика обезщетение има за цел изцяло да поправи причинените вреди.

61. Както поясних по-рано, причинените в главните производства вреди се състоят в неоснователно лишаване от правото да се получи възстановяване на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС в рамките на сроковете, предвидени от националното законодателство [33]. Тъй като данъчнозадължените лица все пак са имали право в следващата декларация за ДДС да приспаднат тази надвзета сума от дължимия ДДС, тези вреди могат на практика да се разглеждат като съответстващи на забавено плащане [34]. Следователно, както в случай на забавено плащане, за да се изчисли размерът на дължимото обезщетение, е необходимо i) да се установи периодът, през който данъчнозадълженото лице е било лишено от правата си (наричан по-нататък „референтният период“), и ii) сумата на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС, която не е била възстановена на съответното лице, да се умножи по лихвен процент, отразяващ последиците от това лишаване.

62. При разглежданите в главните производства обстоятелства началният момент на референтния период съответства на датата, на която надвзетият, подлежащ на приспадане ДДС е трябвало да бъде възстановен на данъчнозадълженото лице, ако не се прилагаше условието за извършено плащане.

33 Противно на застъпваното от Комисията по време на съдебното заседание становище, считам, че засегнатите данъчнозадължени лица действително са претърпели вреди, свързани не с пропуснати ползи, а с намаляване на техния паричен поток. Във всеки случай отбелязвам, че Съдът вече е постановил, че е налице задължение за обезщетяване на пропуснатите ползи. Вж. решение от 8 март 2001 г., Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, EU:C:2001:134, т. 91).

34 Вж. например решение от 6 юли 2017 г., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, т. 22).

63. В това отношение следва да се припомни, че държавите членки са тези, които трябва да определят датата, на която трябва да се извърши възстановяването, при условие че тази дата е в разумен срок от подаването на декларацията за ДДС (наричан по-нататък „разумен срок за възстановяване“) [35].

64. Що се отнася до крайната дата на разумния срок за възстановяване, с оглед на разглежданите в главните производства вреди трябва да се разграничат две хипотези в зависимост от това дали заинтересованото лице в крайна сметка е изпълнило условието за извършено плащане, или заинтересованото лице няма друг избор освен да прехвърли надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС към следващата декларация.

65. В първата хипотеза, тъй като увреждането е приключило на датата, на която ДДС е окончателно възстановен, тази дата е крайната дата на разумния срок за възстановяване.

66. Във втората хипотеза крайната дата на разумния срок за възстановяване зависи от това дали надвзетият, подлежащ на приспадане ДДС, който е прехвърлен в следващия период, е използван изцяло в следващата декларация за прихващане спрямо задължения за ДДС. Ако това е така, вредата е била преустановена в деня, в който данъчнозадълженото лице е трябвало да плати това задължение за ДДС, ако надвзетият, подлежащ на приспадане ДДС не бе приспаднат от задълженията за ДДС. Когато надвзетият, подлежащ на приспадане ДДС не е използван изцяло поради липсата на достатъчни по размер задължения за ДДС, последиците от приложението на условието за извършено плащане се простират и върху следващата декларация за ДДС. От това произтича, че по принцип за всеки от тези следващи периоди следва да се прави разграничение между частта от надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС, която е нова, и тази, която е била пренесена от предходните декларации. В действителност за частта, която съответства на пренесени от предходни периоди надвзети суми, не следва да се прилага разумен срок за възстановяване, тъй като, ако надвзетият данък бе възстановен на данъчнозадълженото лице, то е щяло да се ползва от съответната сума без прекъсване.

67. Всичко това е достатъчно, за да се докаже, че точната количествена оценка на понесената в настоящото производство вреда е относително сложна.

68. В този контекст може да се приеме, че разглежданата национална практика опростява изчисляването, което трябва да бъде направено. Всъщност от материалите по делото става ясно, че Унгария приема деня, следващ изтичането на крайния срок за подаване на декларацията по ДДС, като начален момент на разумния срок за възстановяване, използван за изчисляване на вредата. Това означава, че началният момент за изчисляване на обезщетението е не датата, на която е трябвало да се извърши възстановяването, а денят, следващ изтичането на крайния срок за подаване на формуляра за деклариране на ДДС, в който данъчнозадълженото лице е посочило отрицателна стойност на ДДС.

69. Що се отнася до крайната дата на срока, използван за изчисляване на вредата, националната практика приема срока за подаване на следващата декларация. Съответно, за всеки данъчен период по ДДС се изчислява нов размер на вредата, при условие че претърпяната вреда е настъпила окончателно към последния ден от крайния срок за подаване на формуляра за деклариране на ДДС, в който данъчнозадълженото лице е посочило отрицателна стойност на ДДС.

35 Решения от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 24), от 6 юли 2017 г., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, т. 20), и от 28 февруари 2018 г., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, т. 25). В настоящия случай националните юрисдикции не уточняват срока, в който унгарската администрация е възстановявала надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС, когато условието за извършено плащане е било изначално изпълнено. Sole-Mizo обаче посочва, че този срок е 45 дни.

70. Макар този метод да се различава от начина, който би могъл да се използва за изчисляване на претърпените вреди със счетоводна точност, той има предимството да опростява това изчисляване, тъй като не прави разграничение за последващите данъчни периоди между частта от надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС, която съответства на пренесен предходен излишък, от новия такъв. Всъщност, тъй като не се прилага срок за погасяване raison d'être на последващите суми от надвзет, подлежащ на приспадане ДДС нямат значение. Поради тази причина този начин е дори по-благоприятен за данъчнозадължените лица, отколкото начина, осигуряващ пълно обезщетение, тъй като не се прилага срок, съответстващ на обичайно приложимия срок за погасяване на задълженията.

71. Както посочих, Съдът приема, че когато точното изчисляване на претърпяната вреда е трудно, може да се използва начин, основаващ се на определянето на размер, който е в разумна степен приблизителен, като се има предвид, че размерът на обезщетението не е засегнат в прекомерна степен. Доколкото в настоящия случай е доста трудно да се изчисли точният размер на претърпяната вреда, считам, че Унгария по принцип има право да опрости това изчисление.

72. Що се отнася до лихвения процент, който следва да се приложи, за да се осигури пълно обезщетение, този процент трябва да съответства на цената, която данъчнозадълженото лице би следвало да плати, за да получи от кредитна институция сума, съответстваща на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС. Следователно приложимият лихвен процент може да се приеме, че е равен на лихвения процент, прилаган от компетентната централна банка за много краткосрочни заеми, увеличен с маржа, който обикновено се прилага от кредитните институции [36]. В действителност, ако данъчнозадълженото лице трябва да заеме парична сума за разрешаване на липсата на парични средства, поради това че не е получило възстановяване на надвзетия му, подлежащ на приспадане ДДС, това лице ще трябва да плати повече от лихвения процент, прилаган от компетентната централна банка, тъй като този лихвен процент е предвиден само за кредитни институции.

73. На пръв поглед може да изглежда, че използваният в главните производства начин е в съответствие с изискванията на Съюза. При по-задълбочен анализ обаче може да се приеме, че използваният в разглежданата национална практика начин за изчисляване съдържа два елемента, които според мен не са в съответствие с принципа на пълно обезщетение.

74. Първият се отнася до прилагания лихвен процент. В действителност използваният в националната практика процент е този, който се прилага от централната банка, без никакво увеличение, което да отразява обичайния марж, прилаган от кредитните институции. Дори да се приеме, че държавите членки са тези, които трябва да изберат приложимия лихвен процент в зависимост от икономическото си положение [37], това не променя факта, че за да е налице пълно обезщетение (или най-малкото нещо, което се доближава до тази сума), избраната ставка не може да бъде ограничена до основния лихвен процент, прилаган от централната банка.

36 За сравнение вж. член 99, параграф 2 от Регламент (ЕС, Евратом) 2018/1046 на Европейския парламент и на Съвета от 18 юли 2018 година за финансовите правила, приложими за общия бюджет на Съюза, за изменение на регламенти (ЕС) № 1296/2013, (ЕС) № 1301/2013, (ЕС) № 1303/2013, (ЕС) № 1304/2013, (ЕС) № 1309/2013, (ЕС) № 1316/2013, (ЕС) № 223/2014 и (ЕС) № 283/2014 и на Решение № 541/2014/ЕС и за отмяна на Регламент (ЕС, Евратом) № 966/2012 (ОВ L 193, 2018 г., стр. 1) или член 2, параграф 6 от Директива 2011/7/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 16 февруари 2011 година относно борбата със забавяне на плащането по търговски сделки (ОВ L 48, 2011 г., стр. 1).

37 Вж. точка 48 по-горе.

75. Вторият елемент се отнася в по-голяма степен до „обезценяването на паричните средства“ в резултат от изтеклото време“. Действително понятието за пълно обезщетение означава, че когато, както в случая в главните производства, вредата е изчислена към датата на нейното окончателно настъпване, а не към датата на установяването ѝ от данъчен орган или национален съд, към платеното обезщетение задължително се добавя и лихвата, отразяваща паричното обезценяване, възникнало след окончателното настъпване на вредата [38].

76. Според мен именно плащането на тези лихви е имал предвид Съдът в точка 34 от определение от 17 юли 2014 г., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, непубликувано, EU:C:2014:2127), когато приема, че „данъчнозадължените лица, на които надвзетият ДДС е възстановен след изтичането на разумен срок, което националната юрисдикция следва да провери, имат право да получат лихва за забава съгласно правото на Съюза“ [39].

77. В това отношение следва да отбележа също, че тази лихва трябва да се изчислява въз основа не на лихвения процент, начисляван от кредитните институции (или от централната банка), а въз основа на процента на инфлацията, тъй като настоящото дело в основата си се отнася до намаляването на паричната стойност на претърпяната вреда от момента, в който тази вреда е настъпила окончателно.

78. В случая от предоставената от запитващите юрисдикции информация, която е потвърдена от страните в отговор на писмен въпрос, е видно, че разглежданата национална практика действително предвижда плащането на сложна лихва, но и че тази лихва започва да тече от деня след изтичането на 45-дневния срок за възстановяване по декларацията по ДДС за септември 2011 г. [40], който след приспадане на почивните дни е бил 6 декември 2011 г.

79. Вредата, претърпяна от данъчнозадълженото лице обаче може да настъпи и да приключи доста преди тази дата, тъй като, както беше посочено по-горе, данъчнозадължените лица може да са били изпълнили условието за извършено плащане, преди да трябва да подадат следващата си декларация по ДДС, или може да са приспаднали надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС от задълженията си за ДДС в следващата си декларация по ДДС [41].

80. Всъщност изглежда, че сложната лихва, предвидена в националната практика, е от различно естество, тъй като тази лихва се дължи поради забавеното плащане на обезщетението от администрацията след подаването на искане за плащане, а не поради вредата, претърпяна от данъчнозадължените лица вследствие на прилагането на условието за извършено плащане.

38 Вж. например решение от 27 януари 2000 г., Mulder и др./Съвет и Комисия (C-104/89 и C-37/90, EU:C:2000:38, т. 51).

39 Неофициален превод. Вж. и решение от 24 октомври 2013 г., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, т. 23). В това отношение трябва да се подчертае, че за да се гарантира пълно обезщетение, лихвата за обезщетяване на обезценяването на парите поради инфлационния риск следва да се начислява до действителното изплащане на обезщетението.

40 Именно декларацията по ДДС за септември 2011 г. обхваща периода, през който е приет Законът за изменение.

41 От гледна точка на логиката, като се има предвид, че използваният от националната практика начин се състои в разглеждането на всеки данъчен период поотделно и следователно приема, че вреда, произтичаща от прилагането на условието за извършено плащане, настъпва окончателно към края на всеки данъчен период, трябва да се приложи лихва за компенсиране на обезценяването на паричните средства към края на всеки данъчен период.

81. Във връзка с това следва да се отбележи, че в по делата в главните производства разглежданата национална практика просто не предвижда плащане на каквито и да било лихви, имащи за цел да намалят обезценяването на паричните средства между датата на окончателното настъпване на вредата, която е датата, на която се изчислява размерът на обезщетението — в настоящия случай това е датата на изтичане на срока за подаване на следващата декларация — и датата, на която размерът на обезщетението е признат от администрацията или от съда и се превръща в подлежащо на принудително изпълнение задължение [42].

82. Тъй като поради тази причина според мен националната практика не осигурява подходящо обезщетение за вредата, претърпяна от въпросните данъчнозадължени лица, тя трябва да бъде обявена за противоречаща на правото на Съюза.

2. Алтернативно решение

83. В случай обаче че Съдът счете, че необходимото обезщетение не трябва да бъде в размер, съответстващ на пълно обезщетение, или по друг начин не е съгласен с направения по-горе анализ, по-долу ще изложа алтернативно решение на повдигнатите въпроси. Според мен е ясно, че по един или друг начин свободата на преценка на държавите членки при определяне на приложимия начин на изчисляване все пак е ограничена от принципите на ефективност и равностойност. Останалата част от заключението се основава на това разбиране.

84. Принципът на ефективност изисква правните средства за защита, предвидени в националното право, да дават възможност на частноправните субекти да отстояват правата си, произтичащи от правото на Съюза, по ефективен начин, а не просто на теория. Поради това този принцип следва да се тълкува в смисъл, че изисква правните средства за защита, предвидени в националното право, да гарантират на частноправните субекти правото да искат обезщетение за вредите, които са претърпели в резултат на нарушение на правото на Съюза, стига всички условия от решение Francovich да са винаги изпълнени.

85. Дори да се предположи, че не се изисква обезщетението, което държавите членки са длъжни да предоставят съгласно решение Francovich, да представлява пълно обезщетение, все пак считам, че държавите членки следва да обезщетят лицата за обезценяването на паричната стойност на обезщетението, когато последното е изчислено въз основа на минало събитие, както в случая в главните производства, а именно момента на окончателното настъпване на вредата [43].

86. Ето защо считам, че в случая в главните производства, дори да се приеме, че не е задължително размерът на обезщетението, което държавите членки трябва да предоставят, да се доближава до пълното обезщетение, разглежданата национална практика трябва да се счита, че не осигурява подходящо обезщетение.

42 Много вероятно е причината за това да е, че член 165, параграф 2 от Данъчно-процесуалния кодекс предвижда, че „[н]е се допуска начисляване на лихва за забава върху вече начислената лихва за забава“. Ако обаче тази разпоредба трябва да се тълкува като възпрепятстваща начисляването на лихви за компенсиране на обезценяването на паричните средства, тогава считам, че тази разпоредба трябва да бъде обявена за противоречаща на правото на Съюза.

43 Вж. по-аналогия решения от 2 август 1993 г., Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, т. 31), и от 4 декември 2003 г., Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, т. 68).

87. По отношение на принципа на равностойност, както вече посочих, този принцип изисква всички правила относно исковете или жалбите да се прилагат еднакво за исковете или жалбите, основани на нарушение на правото на Съюза, от една страна, и за сходните искове или жалби, основани на нарушение на националното право, от друга страна [44]. Въпреки това е ясно, че този принцип не задължава държавата членка да прилага своите най-благоприятни правила, регулиращи възстановяването съгласно националното право, и спрямо всички производства за възстановяване на такси или данъци, наложени в нарушение на правото на Съюза [45].

88. Разглежданата в главните производства национална практика за обезщетяване възприема за приложим не член 37, параграф 6 от Данъчно-процесуалния кодекс, който предполага прилагането на лихвен процент, равен на двойния размер на лихвения процент на унгарската централна банка, а член 124/C и член 124/D от Данъчно-процесуалния кодекс, които предвиждат прилагането на ставка, равна на основния лихвен процент на унгарската централна банка.

89. От текста на членове 124/C и 124/D от Данъчно-процесуалния кодекс обаче е видно, че те се прилагат не само в случай на решение на Съда на Съюза, с което се установява, че национално законодателство като приложимото в Унгария е в противоречие с правото на Съюза, но и в случаите, в които Alkotmánybíróság (Конституционен съд) или Kúria (Върховен съд) установява, че националното законодателство противоречи на унгарския Основен закон, а при общинска наредба — на всяка друга правна норма.

90. При тези обстоятелства, макар националната юрисдикция да трябва да провери това, изглежда, че членове 124/C и 124/D от Данъчно-процесуалния кодекс представляват lex specialis, който има за цел да урежда конкретно последиците от решение, с което по-висшестоящ съд установява, че дадена национална правна норма противоречи на норма от по-висок ранг, и който се прилага в еднаква степен за искове или жалби, основани на правото на Съюза, и за искове или жалби, основани изключително на националното право.

91. Следва да се признае, че мотивите, с които Kúria (Върховен съд) обосновава прилагането на членове 124/C и 124/D, а не на член 37, параграф 6 от Данъчно-процесуалния кодекс, могат да се разглеждат като донякъде изненадващи. Всъщност според този съд прилагането на разпоредбите от тези два члена се обяснява с факта, че при обстоятелства като разглежданите в главните производства данъчните органи не са извършили нарушение на действащото национално законодателство, когато са приложили условието за извършено плащане, тъй като това условие е било в сила към онзи момент. Така формулирано, това обяснение изглежда отрича, че предишното условие за извършено плащане е било изначално в противоречие с правото на Съюза.

92. Макар обяснението на Kúria (Върховен съд) да може да се разглежда като донякъде изненадващо, това само по себе си не засяга съответствието на националната практика с правото на Съюза. Стигам до това заключение, тъй като, след като правните средства за защита, предоставени на физическите лица от държавите членки, са в съответствие с правото на Съюза, фактът, че съображенията за тяхното приложение са погрешни, не ги прави

44 Решение от 28 януари 2015 г., Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, т. 71).

45 Решение от 17 ноември 1998 г., Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, т. 20).

противоречащи на правото на Съюза. Следователно, доколкото членове 124/C и 124/D се прилагат без разграничение по отношение на правните средства за защита, основани на правото на Съюза, от една страна, и тези, които се основават изключително на националното право, от друга страна, не може да се установи никакво нарушение на принципа на равностойност [46].

93. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на трите преюдициални въпроса по дело C-13/18 и на първите два въпроса по дело C-126/18 да се отговори по следния начин: при положение като описаното от тези юрисдикции принципът на предимство на правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална практика, която изчислява лихвите, дължими за обезщетяване на причинените от прилагането на условието за извършено плащане вреди, въз основа на лихвен процент, равен на прилагания от компетентната централна банка лихвен процент за основните операции по рефинансиране, без да увеличава този процент, така че да отрази процента, който би се приложил за данъчнозадължено лице, което не е кредитна институция, при взимането на заем в същия размер, нито да начислява каквато и да е лихва, целяща да намали обезценяването на паричната стойността на дължимото обезщетение, когато последното е било изчислено от датата на окончателното настъпване на вредата.

Г. По последните шест въпроса, поставени от запитващата юрисдикция по дело C-126/18

94. Преди да разгледам последните шест въпроса, поставени от запитващата юрисдикция по дело C-126/18, бих искал да направя няколко предварителни бележки.

95. Първо, отбелязвам, че в преюдициалните въпроси на запитващата юрисдикция по дело C-126/18 се посочва член 183 от Директивата за ДДС, който представлява разпоредбата, която Унгария не е спазила по отношение на предишното условие за извършено плащане. Тъй като обаче този член не съдържа процесуални правила, тази разпоредба не е релевантна. Освен това, макар във въпросите си запитващата юрисдикция да се позовава само на принципа на ефективност, струва ми се, че е необходимо поставените въпроси да се разгледат и от гледна точка на принципа на равностойност, тъй като тези два принципа определят границите на процесуалната автономия, с която се ползват държавите членки при организирането на своите правни средства за обезщетяване.

96. На второ място, тъй като повечето от тези въпроси се отнасят до сложни лихви и тъй като разглежданата национална практика предвижда плащането на сложна лихва само в случая на забавеното плащане на лихвите, насочени към осигуряване на обезщетение за вредите от прилагането на условието за извършено плащане, считам, че когато тези въпроси се отнасят до „сложна лихва“, с тях действително се препраща към лихвите за забава, дължими за забавеното плащане на обезщетение[то], изчислено в този случай от датата на установяване на вредата [47]. Във всички случаи, с оглед на становището ми в точки 78—80 от настоящото заключение остава да се разгледат условията, в съответствие с които трябва да се заплатят тази лихви за забава.

46 Вж. по аналогия решение от 20 декември 2017 г., Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, т. 40). Ще отбележа също, че в рамките на преките производства Съдът е приел, че ако мотивите на решение на Общия съд разкриват нарушение на правото на Съюза, но неговият диспозитив се окаже обоснован поради други правни съображения, жалбата до Съда трябва да бъде отхвърлена. Вж. например решение от 7 юни 2018 г., Ori Martin/Съд на Европейския съюз (C-463/17 P, EU:C:2018:411, т. 24).

47 С оглед на видовете съществуващи лихви съгласно правото на Съюза, така както са посочени от генералния адвокат Bot в заключението му по дело Комисия/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170), считам, че лихвите, дължими за обезщетяване на вредите, произтичащи от прилагането на условието за извършено плащане, както и лихвите, които е трябвало да бъдат предвидени за обезщетяване на обезценяването на паричните средства, попадат в обхвата на понятието за компенсаторни лихви и че в контекста на спора по главното производство понятието за лихва за забава следва да се използва за означаване на лихвите за забава, дължими в случай на забавено плащане на компенсаторните лихви.

97. На трето място, последните шест въпроса, поставени по дело C-126/18, могат да наведат на мисълта, че условията за получаване на лихва са много ограничителни. При все това представеното от запитващата юрисдикция описание на фактите показва, че разглежданата национална практика не е толкова ограничителна, колкото тези въпроси предполагат. Всъщност изглежда, че данъчнозадължените лица, които са претърпели вреди от прилагането на т.нар. условие за извършено плащане, все пак са имали право да получат лихва за забава дори ако не са подали никакво специално искане, ако след подаването на искането им данъчната администрация не е изплатила дължимото обезщетение в срока, предвиден в член 37, параграф 4 от унгарския Данъчно-процесуален кодекс [48].

98. При все това запитващата юрисдикция по дело C-126/18 следва да провери дали предвидените във въпросите хипотези съответстват на конкретните обстоятелства, разглеждани в главните производства.

1. По третия въпрос

99. С третия си въпрос запитващата юрисдикция по дело C-126/18 иска по същество да се установи дали принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, която при обстоятелства като тези в главното производство не определя като начална дата за изчисляване на лихвите за забава, дължими за забавеното плащане на обезщетението, нито датата на настъпване на вредата, нито датата, на която изплатените като обезщетение за основната вреда лихви са станали изискуеми, а определя по-късна дата.

100. В това отношение бих искал да подчертая, че според мен задължението за предоставяне на обезщетение, което по същество се доближава до пълното обезщетение, за вреди, причинени от нарушение на правото на Съюза, само по себе си не води до задължение за съответната държава членка да плаща лихви за забава в случай на забавено плащане на обезщетение. Плащането на такива лихви не произтича пряко от нарушението на правото на Съюза от съответната държава членка, а от обективното обстоятелство, че въпросната държава е закъсняла с плащането на изискуемо задължение.

101. В това отношение считам, че принципът на ефективност изисква от държавите членки да предвидят в своето законодателство плащането на лихви за забава в случай на забава за плащане на обезщетение, което е дължимо поради неизпълнение от страна на тази държава на нейните задължения, произтичащи от правото на Съюза. В противен случай държавите членки не биха имали стимул да изплащат обезщетението на частноправните субекти, които са понесли последиците от нарушение на правото на Съюза — положение, което би довело до лишаване от ефективност на правото им на пълно обезщетение [49].

102. По делото в главното производство изглежда, че Dalmandi счита, че е трябвало да се начисли лихва за забава, считано от датата, на която е отменено условието за извършено плащане, или дори от датата, на която Съдът е постановил решението си от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530), тъй като данъчният орган трябвало автоматично да го обезщети за прилагането на това условие.

48 Освен това изглежда, че Dalmandi е получило лихва за забава поради забавянето на плащането на обезщетението, на което дружеството е имало право, след като е подало искане за това.

49 Вж. в тази връзка решение от 30 юни 2016 г., Ciup (C-288/14, непубликувано, EU:C:2016:495, т. 46). Тъй като задължението за плащане на лихви за забава произтича от принципа на ефективност и от правото на пълно обезщетение, държавите членки са свободни да определят размера на тази лихва за забава, при условие че този размер създава стимул за администрацията да покрие своевременно вредите.

103. Вярно е, че когато Съдът установи, че прилагайки националното си право, дадена държава членка не е изпълнила задълженията си, произтичащи от правото на Съюза, принципът на предимство на правото на Съюза изисква тази държава членка незабавно да предприеме необходимите действия за отмяна на това законодателство и националните органи трябва незабавно да спрат да го прилагат [50].

104. Въпреки това нито принципът на предимство на правото на Съюза, нито принципът на ефективност на правните средства за защита изискват държавите членки служебно да предоставят обезщетение за вредите, които са причинили вследствие на нарушението на правото на Съюза, или дори да прекъсват давността, организирайки административно производство за предоставяне на обезщетение, както е направила Унгария.

105. Вярно е, че ако Съдът установи, че законодателна или административна мярка, приета от органите на държава членка, е в противоречие с правото на Съюза, тази държава е длъжна да отмени въпросната мярка и при спазване на принципите от решение Francovich да поправи евентуалните неправомерни последици от нея [51].

106. Както обаче Съдът нееднократно отбелязва, процесуалните норми, уреждащи изплащането на обезщетение, дължимо за нарушение на правото на Съюза, зависят от националното законодателство, което може да изисква подаването на нарочно искане за изплащане на обезщетение [52]. Следователно самият факт, че Унгария не е изплатила по свой почин обезщетение на данъчнозадължените лица, които са били увредени от прилагането на условието за извършено плащане, веднага след постановяването на решението от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530), или дори след приемането на закона за изменение, не води автоматично до начисляването на лихва за забава по отношение на това обезщетение. По силата на принципа на равностойност дадена държава членка би била длъжна служебно да начислява лихва за забава *само ако* националната правна уредба предвижда, че когато съд обяви дадена разпоредба от националното право за нарушаваща норма от по-висок ранг, тази лихва започва да се начислява ipso jure от постановяването на съдебното решение.

107. Тъй като държавите членки не са длъжни служебно да предоставят обезщетение за вредите, които са причинили вследствие на нарушението на правото на Съюза, от своя страна от това следва, че държава членка може по принцип да предвиди, че не се начисляват лихви за забава от датата на настъпване на вредата.

108. По същия начин държавите членки не са длъжни да гарантират, че тези лихви ще бъдат платени веднага след като съответният орган или съд е установил, че тази вреда подлежи на обезщетяване.

109. Вярно е, че в случай на забавено плащане на дължимо съгласно правото на Съюза обезщетение държавите членки трябва да предвидят плащането на такива лихви. От администрацията обаче не може да се очаква да изплати това обезщетение незабавно след установяване на вредата [53]. Следователно принципът на ефективност не задължава държавите

50 Решение от 13 юли 1972 г., Комисия/Италия (48/71, EU:C:1972:65, т. 7). В главните производства това означава, че Унгария е била длъжна по собствена инициатива да спре да прилага условието за извършено плащане и да възстанови сумите на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС, които все още съществуват към датата на постановяване на решение от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария (C-274/10, EU:C:2011:530).

51 Вж. в този смисъл решение от 16 декември 1960 г., Humblet/Белгия (6/60-IMM, EU:C:1960:48, стр. 569).

52 Решение от 4 октомври 2018 г., Кантарев (C-571/16, EU:C:2018:807, т. 123). Това решение е напълно логично, доколкото, за да се определи размерът на вредата, е необходимо точно обезщетение за претърпените вреди, за да се определят количествено вредите, които само засегнатите лица са в състояние да знаят.

53 Вж. по аналогия решение от 15 март 2018 г., Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, т. 20).

членки да предвиждат, че началната дата за изчисляване на лихвите за забава следва да бъде датата, на която е настъпила претърпяната вреда или на която дължимата като обезщетение за основната вреда лихва е станала изискуема, а че тази начална дата настъпва в разумен срок, след като вредата е била установена от съответния административен орган или от съд.

110. По мое разбиране разглежданата в главното производство национална практика предвижда плащането на такава лихва, когато администрацията не е платила лихва като обезщетение за вредата в рамките на 30 дни (45 в някои случаи) от подаването на искането за обезщетение, което изглежда разумен срок, в който администрацията да разгледа искането по същество. Следователно не може да се приеме, че този период противоречи на принципа на ефективност.

111. Що се отнася до принципа на равностойност, тъй като единствено запитващата юрисдикция по дело C-126/18 знае как този вид лихва се прилага при други обстоятелства, тази юрисдикция трябва да провери дали в конкретния случай не се прилагат по-кратки срокове, когато съответната държава членка трябва да плати обезщетение поради основание, произтичащо изключително от националното данъчно право.

112. В този контекст предлагам отговорът на третия въпрос да бъде, че принципите на ефективност и равностойност на правните средства за защита трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална практика, която при обстоятелства като разглежданите в главното производство определя като начална дата за изчисляването на лихвите за забава, дължими за забавеното плащане на обещщетението, не датата, на която дължимите като обезщетение за основната вреда лихви са станали изискуеми, а по-късна дата, при условие че, от една страна, тази дата не е отложена след изтичането на разумен срок от установяването на задължението за плащане на това обезщетение, и от друга страна, същата дата се прилага в случай на забавено плащане на обезщетение, основаващо се изключително на националното право.

2. По четвъртия въпрос

113. С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция по дело C-126/18 иска по същество да се установи дали принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, която задължава данъчнозадължените лица да подадат специално искане, за да им бъдат изплатени лихви за забава, докато в други случаи, в които също се дължи лихва за забава, не се предвижда подаването на такова искане, тъй като този вид лихви се начисляват автоматично.

114. В това отношение считам, че условието данъчнозадължените лица да подадат конкретен вид искане, само по себе си не противоречи на принципа на ефективност. Действително подобно изискване не прави практически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза, съгласно използвания от Съда израз [54]. Ако обаче това изискване се прилага със задна дата за данъчнозадължените лица, които са подали исканията си преди настоящият Съд да се е произнесъл по съответствието на условието за извършено плащане с правото на Съюза, това изискване би лишило (или най-малкото би могло да лиши) тези правни средства от полезно действие [55] и следователно би трябвало да се счита за противоречащо на принципа на ефективност.

54 Решение от 11 април 2019 г., PORR Építési Kft (C-691/17, EU:C:2019:327, т. 39).

55 В съответствие с практиката на Съда държавите членки са свободни да прилагат нови правни норми спрямо бъдещите последици от положения, създадени при действието на предходно законодателство. Вж. решение от 29 юни 1999 г., Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, т. 25). Принципът за защита на оправданите правни очаквания обаче не допуска лишаването на данъчнозадължено лице с обратна сила от придобито на основание предходна правна уредба право в резултат от промяна в националната правна уредба. Решение от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, т. 39).

115. Що се отнася до принципа на равностойност, както е формулиран, поставеният по този начин въпрос предполага наличието на нарушение на този принцип. Действително, както вече беше обяснено, принципът на равностойност изисква процесуалните правила да се прилагат еднакво за исковете или жалбите, основани на нарушение на правото на Съюза, и за сходните искове или жалби, основани на нарушение на националното право [56].

116. По делото в главното производство обаче някои елементи, съдържащи се в преписката по делото, могат да навеждат на мисълта, че противно на приетата хипотеза, на която се основава четвъртият въпрос, както е формулирана от запитващата юрисдикция, подаването на специално искане не е необходимо само при обстоятелства като разглежданите (т.е. нарушение на правото на Съюза), но и в някои други хипотези, които попадат изключително в обхвата на националното право.

117. Ето защо предлагам четвъртият преюдициален въпрос да се преформулира и да му се отговори в смисъл, че принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална практика, изискваща от данъчнозадължените лица, които претендират заплащането на лихви за забава, да подадат специално искане, ако това изискване се прилага по един и същи начин, независимо от това дали вредата, настъпила в резултат на просрочването на задължението произтича от нарушение на правото на Съюза или на националното право.

3. По петия и осмия въпрос

118. С петия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която лихви за забава могат да се начисляват само ако данъчнозадълженото лице е подало искане, с което не се претендира конкретно изплащането на лихви, а се иска възстановяване на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС, съществуващ към момента на отмяна на условието за извършено плащане.

119. Този въпрос е близък до осмия, чрез който запитващата юрисдикция иска да установи дали принципите на ефективност и равностойност не допускат национална практика, съгласно която може да се иска плащане на лихви за забава само ако данъчнозадълженото лице може да иска възстановяване на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС за периода на данъчна декларация, през който е отменено условието за извършено плащане.

120. С оглед на това ще разгледам двата въпроса заедно, макар че така, както ги разбирам, между тях има малка разлика: петият въпрос се отнася до формално изискване, а именно условие данъчнозадълженото лице да подаде искане, което не е свързано със задължението, чието плащане е просрочено, докато осмият въпрос се отнася до материалноправно условие, а именно че данъчнозадълженото лице може да иска възстановяване на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС за периода на данъчна декларация, през който е отменена противоречащата на правото на Съюза разпоредба.

56 Решение от 28 януари 2015 г., Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, т. 71). Този принцип обаче няма да бъде нарушен, ако за изплащането на лихва за забава националното законодателство предвижда подаването на специално искане, докато за другите видове лихви такова изискване не съществува. Доколкото принципът на равностойност само изисква процесуалните правила да се прилагат еднакво за исковете или жалбите, основани на нарушение на правото на Съюза, и за сходните искове или жалби, основани на нарушение на националното право, той не изключва прилагането на различни процесуални правила по отношение на различни видове лихви.

121. В това отношение съм длъжен да призная, че практика, която изисква данъчнозадължено лице да подаде конкретен вид искане за изплащане на лихви за забава, макар и необичайна, не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза. Следователно такова задължение не противоречи на принципа на ефективност, ако са изпълнени следните две условия.

122. Първо, данъчнозадълженото лице трябва да е било информирано по относително ясен и навременен начин за необходимостта от подаване на това искане, за да получи лихви за забава.

123. Второ, това изискване не трябва да прикрива никакво материалноправно условие. По-специално, това изискване не следва да води до ограничаване на плащането на лихви за забава на данъчнозадължените лица, които все още имат надвзет, подлежащ на приспадане ДДС, когато условието за извършено плащане е отменено. Всъщност вредата, която поражда задължението, би могла да настъпи много преди ДДС периода, който предхожда този, през който е било отменено условието за извършено плащане. В този случай данъчнозадълженото лице би трябвало да има право да претендира лихви за забава в случай на забавено плащане на обезщетението за тази вреда — ако не е погасено по давност — дори ако то вече няма надвзет, подлежащ на приспадане ДДС.

124. Поради това считам, че принципът на ефективност не допуска държавите членки да ограничават плащането на лихви за забава до данъчнозадължените лица, които все още имат надвзет, подлежащ на приспадане ДДС, когато условието за извършено плащане е отменено.

125. Що се отнася до принципа на равностойност, този принцип може да бъде нарушен и ако изискванията, посочени в петия и осмия въпрос, се прилагат само в случай на забавено плащане на обезщетение за нарушение на правото на Съюза, а не в случай на нарушение на национална норма. Няма обаче достатъчно данни, за да се установи дали случаят в главното производство е такъв [57].

126. Разбира се, случаят с изискването да може да иска възстановяване на надвзетия, подлежащ на приспадане ДДС за периода на данъчна декларация, през който е отменена противоречащата на правото на Съюза разпоредба, би бил съвсем различен, ако последната се прилага само за исканията за заплащане на лихви за забава за забавеното плащане на обезщетението, дължимо при спазване на конкретния период от време, когато надвзетият, подлежащ на приспадане ДДС е бил посочен в декларацията за ДДС, предхождаща приемането на закона за изменение.

127. В такъв случай, тъй като въпросното изискване не би възпрепятствало плащането на лихви за забавеното плащане на обезщетение, дължимо за вреда, възникнала преди този период в тежест на данъчно облагаемо лице, което няма надвзет, подлежащ на приспадане ДДС, към момента на отмяната на условието за извършено плащане, според мен не може да се установи нарушение на принципа на ефективност. Всъщност това изискване би било просто равносилно на проверка за наличието на действителна вреда, чрез изискването от заинтересованите лица да посочат дали имат надвзет, подлежащ на приспадане ДДС за настоящия данъчен период.

128. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на петия и осмия въпрос да се отговори, че принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална практика, съгласно която лихвите за забава могат да се начисляват само ако данъчнозадълженото лице е подало искане, чието съдържание не се отнася до плащането на обезщетението, дължимо за всички претърпени вреди вследствие на прилагането на условието за извършено плащане, а до възстановяването на датата на отмяна на това условие на

57 По-специално тъй като подобно изискване би означавало да се въведе определен срок за получаване на лихва за забава, следва да се провери дали това изискване се прилага и при сходни положения, които се основават изключително на националното право.

съществуващия към тази дата надвзет, подлежащ на приспадане ДДС, ако не е необходимо данъчнозадълженото лице да продължава да има надвзет, подлежащ на приспадане ДДС към тази дата, за да подаде такова искане, и ако това изискване се прилага и в случай на забавено плащане на обезщетение за нарушение на националното право.

4. По шестия въпрос

129. С шестия си въпрос националната юрисдикция иска по същество да се установи дали принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика на държава членка за начисляване на лихви за забава само по отношение на размера на финансовите загуби, настъпили в рамките на периода на деклариране на ДДС, предхождащ подаването на искането.

130. В това отношение следва да се припомни, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство вредата е настъпила, когато, след като в данъчната декларация е бил посочен надвзет, подлежащ на приспадане ДДС, данъчната администрация не го е възстановила в предвидения от националното право срок.

131. Поради това, като предвижда, че лихви за забава се начисляват само върху размера на вредата, която е настъпила през периода на деклариране на ДДС, предхождащ подаването на искането, национална практика като разглежданата, от една страна, изисква подаването на искане за всеки ДДС период, а от друга страна, установява погасителен срок. Този погасителен срок съответства на оставащата продължителност от ДДС периода, през който са настъпили финансовите загуби, увеличен с продължителността на следващия данъчен период. Сега предлагам да се разгледат поотделно тези два аспекта на националната практика.

132. Доколкото националната практика задължава данъчнозадължените лица да подадат искане в конкретния случай, когато твърдят, че са претърпели вреди, тази практика не е в противоречие с принципите на ефективност или равностойност, ако същото условие се прилага и в случай на забавено плащане на задължение, произтичащо от нарушение на национална норма[58].

133. Доколкото тази национална практика води до създаване на погасителен срок, тя може да е в противоречие с принципа на ефективност, ако този срок е твърде кратък, за да позволи на лице, което е в разумни граници наблюдателно и съобразително, да подаде искане за лихви за забава, като се имат предвид формалните изисквания, които трябва да се изпълнят за това, и обхватът на релевантната информация, предоставена на вниманието на това лице.

134. Такъв би бил случаят и ако националната практика се прилага със задна дата, например за периоди, предшестващи приемането ѝ, като по този начин се възпрепятства всяко заплащане на лихви за забава за забавеното плащане по вреди във връзка с всеки период, предхождащ периода преди подаването на искането. В такъв случай данъчнозадължените лица очевидно не могат да спазят този погасителен срок, тъй като не могат да предвидят приемането му. Тези въпроси обаче следва да бъдат разгледани от запитващата юрисдикция.

135. Що се отнася до принципа на равностойност, задача на националната юрисдикция е да определи дали в поне един сравним случай се прилага сходен срок по отношение на задължение, основано изключително на националното право.

58 За по-задълбочен анализ вж. точки 114 и 121 от настоящото заключение.

136. Ето защо предлагам на шестия въпрос да се отговори в смисъл, че принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална практика, съгласно която се начислява лихва за забава само върху размера на финансовите загуби, настъпили в рамките на периода на деклариране на ДДС, предхождащ подаването на искането, ако въведеният чрез тази практика погасителен срок не е прекалено кратък, за да позволи на лице, което е в разумни граници наблюдателно и съобразително, да подаде искане за лихви за забава, ако това условие не се прилага със задна дата, а се прилага и в случай на забавено плащане на задължение, произтичащо от нарушение на национална правна норма.

5. По седмия въпрос

137. Със седмия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, която окончателно лишава данъчнозадълженото лице от възможността да претендира лихви за забава, тъй като, от една страна, условието за извършено плащане е било в сила към момента на нейното прилагане, и от друга страна, срокът за предявяването на това искане е изтекъл.

138. Що се отнася до първата част от въпроса, следва отново да се припомни, че плащането на лихви за забава е необходимо, за да се гарантира ефективността на правото на всяко лице да получи пълно обезщетение за всяка вреда, причинена от нарушение на правото на Съюза от държава членка. Ето защо считам, че обстоятелството, че разпоредбата, която впоследствие е била обявена за противоречаща на правото на Съюза, е била в сила към момента на прилагане на тази разпоредба, не би могло да обоснове неначисляването на лихви за забава[59].

139. Що се отнася до втората част от въпроса, бих искал да отбележа, че Съдът вече е признал съответствието с правото на Съюза на определянето на разумни срокове за предявяване на иск[60], независимо че по дефиниция изтичането на тези срокове води до пълно или частично отхвърляне на предявения иск[61]. Въпреки това, за да съответстват с правото на Съюза, сроковете за предявяване на искове за обезщетение за вреди при нарушаване на правото на Съюза трябва да бъдат в съответствие с принципите на равностойност и ефективност.

140. В главното производство националната практика предвижда двоен погасителен срок[62].

141. Първият се отнася до данъчния период, за който може да се претендира обезщетение. Според информацията в представената на Съда преписка на основание член 164, параграф 1 от Данъчно-процесуалния кодекс националната практика предвижда, че обезщетение се дължи само за вредите, настъпили след последния период на деклариране през 2005 г.

59 В разглеждания в главните производства случай обаче това основание не е изтъкнато за неплащането на лихви за забава, а за неначисляването на лихвен процент, равен на удвоения размер на лихвения процент на националната банка за изчисляване на обезщетението, дължимо за прилагането на условието за извършено плащане.

60 Вж. например решение от 19 юни 2014 г., Specht и др. (C-501/12—C-506/12, C-540/12 и C-541/12, EU:C:2014:2005, т. 115).

61 Решение от 20 декември 2017 г., Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, т. 42).

62 Този двоен срок води до това, че приемането на Закона за изменение прекъсва течащите срокове.

142. Подобен погасителен срок не противоречи на принципа на ефективност, тъй като не прави невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени на частноправните субекти от правния ред на Съюза[63]. Всъщност Съдът вече е признал съответствието с правото на Съюза на давностни срокове с продължителност от три[64] или дори две години[65]. Освен това този срок не противоречи на принципа на равностойност, тъй като изглежда, че същият петгодишен давностен срок се прилага за компенсаторни правни средства за защита, основани на нарушение на националното право. Тези констатации обаче трябва да бъдат проверени от запитващата юрисдикция.

143. Вторият погасителен срок е срокът, в който данъчнозадължените лица е трябвало да подадат своите искания за обезщетение.

144. В това отношение, както бе споменато и в съдебното заседание от унгарското правителство, от описанието на фактите по дело C-126/18 може да се направи извод, че дори и данъчнозадължените лица да не са предявили специално искане, те разполагат с пет години от отмяната на условието за извършено плащане, за да предявят иск за обезщетение.

145. Доколкото погасителният срок не започва да тече от настъпването на вредата, националната практика изглежда води до удължаване на първоначалния погасителен срок, предвиден в член 164, параграф 1 от Данъчно-процесуалния кодекс[66]. Ако това е така, Унгария е преизпълнила изискването от правото на Съюза, а именно да осигури достатъчен давностен срок, за да могат лицата да упражняват правата си, предоставени им от правния ред на Съюза. В този контекст не виждам как принципът на ефективност може да бъде нарушен.

146. Що се отнася до принципа на равностойност, от преписката не се установява, че е приложим по-благоприятен срок, когато Kúria (Върховен съд) установи, че дадена разпоредба противоречи на национален стандарт от по-висок ранг.

147. Ето защо предлагам на седмия въпрос да се отговори, че принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, която окончателно лишава данъчнозадълженото лице от възможността да претендира лихви за забава, тъй като условието за извършено плащане е било в сила към момента на нейното прилагане. Тези принципи обаче не изключват национална практика, която окончателно лишава данъчнозадълженото лице от възможността да претендира лихви за забава на основание, че погасителният срок за предявяване на такъв иск е изтекъл, ако този погасителен срок i) не е неразумно кратък и ii) се прилага и за просрочени плащания на задължения, свързани с вреди, които са причинени от разпоредба, нарушаваща националното право. За да се избегнат всякакви евентуални съмнения, бих казал, че е ясно, че приложимият петгодишен погасителен срок в настоящия случай не може сам по себе си да се счита за неразумно кратък.

63 Следователно, когато Съдът установи, че национална правна уредба е в противоречие с правото на Съюза, съответните държави членки не са длъжни да преразглеждат положения, които са станали окончателни след изчерпване на възможностите за обжалване или след изтичането на предвидените за тези средства срокове. Вж. например решение от 8 март 1988 г., Brown/Съд на Европейския съюз (125/87, EU:C:1988:136, т. 14), и по аналогия решения от 30 септември 2003 г., Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, т. 38), от 16 март 2006 г., Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178, т. 20), и от 10 юли 2014 г., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, т. 58).

64 Решение от 15 април 2010 г., Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, т. 28).

65 Решение от 15 декември 2011 г., Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10, EU:C:2011:844, т. 25). В случай на общностен данък, платен от длъжностните лица и служители на институциите, срокът за обжалване е срокът, предвиден в Правилника за длъжностните лица на Европейския съюз и Условията за работа на другите служители на Европейския съюз. Съгласно съдебната практика на Общия съд срокът е три месеца, считано от получаването на фиша за заплата, който отразява ясно и за първи път решение с имуществен характер. Вж. например решение от 14 декември 2017 г., Campo и др./ЕЕАС (T-577/16, непубликувано, EU:T:2017:909, т. 34—36).

66 На основание на тази разпоредба Унгария е могла да откаже да разгледа претенции, свързани с вреди, настъпили повече от пет години след последния ден на календарната година, в която е трябвало да бъде подадена декларацията или уведомлението за този данък, или при липса на такава декларация или уведомление — през която данъкът е трябвало да бъде платен.

V. Заключение

148. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на въпросите, поставени от Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови дела Сегед, Унгария) и Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови дела Сексард, Унгария), по следния начин:

„1. При положение като описаното от тези юрисдикции принципът на предимство на правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална практика, която изчислява лихвите, дължими за обезщетяване на причинените от прилагането на условието за извършено плащане вреди, въз основа на лихвен процент, равен на прилагания от компетентната централна банка лихвен процент за основните операции по рефинансиране, без да увеличава този процент, така че да отрази процента, който би се приложил за данъчнозадължено лице, което не е кредитна институция, при взимането на заем в същия размер, нито да начислява каквато и да е лихва, целяща да намали обезценяването на паричната стойност на дължимото обезщетение, когато последното е било изчислено към датата на окончателното настъпване на вредата.

2. Принципите на ефективност и равностойност на правните средства за защита трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална практика, която при обстоятелства като разглежданите в главното производство определя като начална дата за изчисляването на лихвите за забава, дължими за забавеното плащане на обезщетението, не датата, на която дължимите като обезщетение за основната вреда лихви са станали изискуеми, а по-късна дата, при условие че, от една страна, тази дата не е отложена след изтичането на разумен срок от установяването на задължението за плащане на това обезщетение, и от друга страна, същата дата се прилага в случай на забавено плащане на обезщетение, основаващо се изключително на националното право.

3. Принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална практика, изискваща от данъчнозадължените лица, които претендират заплащането на лихви за забава, да подадат специално искане, ако това изискване се прилага по един и същи начин, независимо от това дали вредата, настъпила в резултат на просрочването на задължението, произтича от нарушение на правото на Съюза или на националното право.

4. Принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална практика, съгласно която лихвите за забава могат да се начисляват само ако данъчнозадълженото лице е подало искане, чието съдържание не се отнася до плащането на обезщетението, дължимо за всички претърпени вреди вследствие на прилагането на условието за извършено плащане, а до възстановяването на датата на отмяна на това условие на съществуващия към тази дата надвзет, подлежащ на приспадане ДДС, ако не е необходимо данъчнозадълженото лице да продължава да има надвзет, подлежащ на приспадане ДДС към тази дата, за да подаде такова искане, и ако това изискване се прилага и в случай на забавено плащане на обезщетение за нарушение на националното право.

5. Принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална практика, съгласно която се начислява лихва за забава само върху размера на финансовите загуби, настъпили в рамките на периода на деклариране на ДДС, предхождащ подаването на искането, ако въведеният чрез тази практика погасителен срок не е прекалено кратък, за да позволи на лице, което е в разумни граници наблюдателно и съобразително, да подаде искане за лихви за забава, ако това условие не се прилага със задна дата, а се прилага и в случай на забавено плащане на задължение, произтичащо от нарушение на национална правна норма.

6. Принципите на ефективност и равностойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, която окончателно лишава данъчнозадълженото лице от възможността да претендира лихви за забава, тъй като условието за извършено плащане е било в сила към момента на нейното прилагане. Тези принципи обаче не изключват национална практика, която окончателно лишава данъчнозадълженото лице от възможността да претендира лихви за забава на основание, че погасителният срок за предявяване на такъв иск е изтекъл, ако този погасителен срок i) не е неразумно кратък и ii) се прилага и за просрочени плащания на задължения, свързани с вреди, които са причинени от разпоредба, нарушаваща националното право“.