CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL GERARD HOGAN
prezentate la 11 septembrie 2019[1]

Cauzele conexate C-13/18 și C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
împotriva
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
[cerere de decizie preliminară formulată de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged, Ungaria)]
și
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
împotriva
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

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

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

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

2. Aceste cereri au fost formulate în cadrul litigiilor desfășurate între Sole-Mizo Zrt (C-13/18) și, respectiv, Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Víhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria), pe de altă parte. Aceste cereri privesc legalitatea unei practici naționale stabilite de guvernul maghiar de a compensa plătitorii de TVA ca urmare a aplicării unei condiții prevăzute de dreptul național, care a fost ulterior declarată de Curte contrară dreptului Uniunii. Astfel cum ne propunem să explicăm, această practică națională pare să depășească în anumite privințe cerințele impuse de dreptul Uniunii, în timp ce în alte privințe aceasta nu îndeplinește aceste cerințe.

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

1 Limba originală: engleza.

I. Dreptul Uniunii

A. Directiva 2006/112

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

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

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

B. Dreptul național

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

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

„Articolul 1

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

(2) În cererea sa, pe care trebuie să o depună până la data de 20 octombrie 2011, persoana impozabilă poate să solicite autorităților fiscale doar să efectueze un nou audit al unei declarații pentru o perioadă anterioară intrării în vigoare a prezentei legi, în scopul revizuirii consecințelor juridice stabilite anterior, numai atunci când acesteia i-a fost impusă, printr-o decizie care a devenit definitivă ca urmare a auditului anterior, o amendă fiscală sau dobânzi de întârziere în temeiul articolului 186 alineatele (2)-(4) din [Legea privind TVA-ul], abrogată prin prezenta lege sau în temeiul articolului 48 alineatul (7) din [fosta Lege privind TVA-ul]. Persoana impozabilă poate formula o astfel de cerere chiar și atunci când nu se prevalează de dispozițiile alineatului (1) de mai sus. Termenul limită pentru formularea acestei cereri reprezintă un termen de prescripție de la care persoana impozabilă nu poate fi exceptată.

[…]

Articolul 3

Articolul 186 alineatele (2)-(4) din [Legea privind TVA-ul], abrogat prin prezenta lege și articolul 48 alineatul (7) din [fosta Lege privind TVA-ul] nu se aplică cauzelor aflate în curs de soluționare la data intrării în vigoare a prezentei legi sau celor introduse după această dată”.

2. Codul de procedură fiscală din Ungaria

6. Articolul 37 alineatele (4) și (6) din Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea XCII din 2003 de stabilire a Codului de procedură fiscală, în continuare „Codul de procedură fiscală”) prevede în versiunea inițială, care este cea citată de guvernul maghiar în observațiile sale și singura prezentată Curții[2], următoarele:

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

[…]

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

7. Articolul 124/C din Codul de procedură fiscală, în versiunea citată de instanța de trimitere[3], prevede:

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

(2) Persoana impozabilă poate să-și prezinte cererea în scris autorității fiscale, în termen de 180 de zile de la publicarea sau notificarea deciziei pronunțate de Alkotmánybíróság [(Curtea Constituțională)], de Kúria [(Curtea Supremă)] sau de Curtea de Justiție a Uniunii Europene; la expirarea termenului, nu este permisă nicio cerere de scutire de la aplicarea prescripției. Autoritatea fiscală respinge cererea în cazul în care, la data publicării sau notificării deciziei, dreptul de a solicita despăgubiri a expirat.

[…]

2 Se pare că, în pofida mai multor modificări, conținutul acestei dispoziții a rămas în esență același, cu excepția faptului că perioada de 45 de zile se aplică acum dacă cererea de rambursare depășește valoarea de 1 000 000 de forinți [(HUF)].

3 Se pare că, în versiunea acestei dispoziții aplicabile până la 31 decembrie 2011, nu s-a făcut referire la Kúria printre instanțele menționate.

(6) În cazul în care dreptul la rambursare al persoanei impozabile este întemeiat, autoritatea fiscală plătește – la momentul rambursării – dobânzi aferente taxei care trebuie rambursată la o rată egală cu rata de referință a băncii centrale și calculată de la data plății taxei și până la data la care decizia de acordare a rambursării a devenit definitivă. Rambursarea este scadentă la data la care decizia de acordare a acesteia a devenit definitivă și trebuie să fie efectuată în termen de 30 de zile de la data la care aceasta a devenit scadentă. Dispozițiile privind plata subvențiilor bugetare se aplică *mutatis mutandis* rambursării reglementate de prezentul alineat, cu excepția articolului 37 alineatul (6)”.

8. Articolul 124/D alineatele (1)-(3) din Codul de procedură fiscală, în versiunea citată de instanța de trimitere are următorul cuprins:

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

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

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

9. Articolul 135 alineatul (4) din același cod, astfel cum reiese din versiunea citată de instanța de trimitere, prevede:

„În cazul în care decizia adoptată de autoritatea fiscală sau stabilirea de către aceasta a taxei pe baza informațiilor care îi sunt comunicate este ilegală, iar persoana impozabilă are prin urmare dreptul la o rambursare, autoritatea fiscală plătește dobânzi la valoarea care trebuie rambursată la aceeași rată ca cea a unei penalități de întârziere la plată, cu excepția cazului în care eroarea la stabilirea taxei se datorează unei cauze apărute în sfera de responsabilitate a persoanei impozabile sau a unei persoane supuse obligației de a furniza date”.

10. Articolul 164 alineatul (1) din Codul de procedură fiscală, în versiunea citată de instanța de trimitere, prevede:

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

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

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

II. Istoricul cauzei

12. Articolul 48 alineatul (7) din fosta Lege privind TVA-ul, care era în vigoare în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2005 și 31 decembrie 2007, și, ulterior, articolul 186 alineatul (2) din Legea privind TVA-ul, care era în vigoare în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2008 și 26 septembrie 2011, a condiționat rambursarea excedentului de TVA deductibil (și anume, suma care rămâne după ce TVA-ul datorat a fost extras din cel deductibil) de plata integrală a operațiunilor care au dat naștere TVA-ului deductibil (denumită în continuare „condiția de plată a contraprestației”). În lipsa acestei plăți, excedentul menționat trebuia să fie reportat în perioada fiscală următoare, ceea ce înseamnă că acesta era dedus din valoarea TVA-ului care trebuia plătită în perioada următoare.

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

14. Legea de modificare, care a fost adoptată de Parlamentul maghiar ca urmare a respectivei hotărâri, a abrogat, cu efect de la 27 septembrie 2011, articolul 186 alineatele (2)-(4) din Legea privind TVA-ul și permite în prezent rambursarea excedentului de TVA deductibil fără obligația de a aștepta efectuarea plății contraprestației datorate pentru operațiuni în legătură cu care TVA-ul este deductibil. Referitor la acest aspect, instanța de trimitere din cauza C-126/18 a declarat că, în conformitate cu această reglementare, persoanele impozabile pot:

– să solicite o rambursare prin intermediul unei cereri distincte de plată a TVA-ului reținut, depusă într-un termen de prescripție,

– să solicite efectuarea acestei plăți în cadrul declarațiilor lor fiscale, sau

– să utilizeze TVA-ul reținut în declarațiile lor fiscale pentru a scădea taxa datorată.

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

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

17. Potrivit deciziei de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017, în scopul calculării dobânzilor de întârziere aferente valorii TVA-ului care nu a fost recuperat în mod corespunzător ca urmare a condiției anterioare de plată a contraprestației, trebuie să se distingă două perioade:

– Pentru perioada cuprinsă între ziua următoare ultimei zile a termenului limită de depunere a declarației de TVA și data expirării termenului limită de depunere a următoarei declarații, articolele 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală, care reglementează situația în care Alkotmánybíróság (Curtea Constituțională) sau Kúria (Curtea Supremă) constată că o normă încalcă o normă națională superioară, sunt aplicabile prin analogie. Astfel, în ambele situații, potrivit deciziei menționate, autoritatea fiscală nu a săvârșit o încălcare a legii, ci a aplicat normele dreptului intern care erau în vigoare la momentul respectiv. Potrivit acestor două dispoziții legislative, rata dobânzilor aplicabilă este egală cu rata de referință simplă a băncii centrale.

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

III. Situația de fapt și cererile de decizie preliminară

A. Cauza C-13/18

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

19. Prin decizia din 3 martie 2017, autoritatea fiscală de prim grad a admis parțial cererea formulată de Sole-Mizo și a dispus plata dobânzilor de întârziere în valoare de 99 630 000 HUF (aproximativ 321 501 EUR), respingând în același timp cererea societății de acordare a dobânzilor compuse din cauza întârzierii plății dobânzilor menționate.

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

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

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

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

„1) Este conformă cu dispozițiile dreptului [Uniunii], cu prevederile [Directivei TVA] (îndeosebi cu articolul 183 al acesteia) și cu principiul efectivității, al efectului direct și al echivalenței o practică a unui stat membru prin care, în demersurile de examinare a dispozițiilor relevante în materie de [dobânzi de întârziere], se pornește de la premisa că autoritatea fiscală națională nu a săvârșit o încălcare (abținere de a acționa) – cu alte cuvinte, nu a provocat o întârziere în ceea ce privește plata părții nerecuperabile a taxei pe valoare adăugată (denumită în continuare «TVA») […] aferentă achizițiilor neplătite ale persoanelor impozabile –, întrucât, la data deciziei autorității fiscale naționale, reglementarea națională contrară dreptului [Uniunii] era în vigoare, iar incompatibilitatea cerinței prevăzute de această reglementare cu dreptul [Uniunii] a fost constatată abia ulterior de Curtea de Justiție?

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

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

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

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

B. Cauza C-126/18

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

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

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

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

28. Dalmandi a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la instanța de trimitere. Ca element principal, aceasta și-a reiterat solicitările anterioare formulate în fața autorităților fiscale. Mai precis, aceasta a susținut că decizia de principiu a Curții Supreme nr. 18/2017, pe care autoritatea fiscală de grad secund s-a întemeiat în decizia sa din 12 iunie 2017, încalcă principiul echivalenței, al efectivității și al efectului direct consacrate în dreptul Uniunii, în primul rând atunci când: (i) a considerat că articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală nu se poate aplica pentru motivul că autoritatea fiscală nu a săvârșit nicio încălcare atunci când a aplicat dreptul național în vigoare la acea dată; (ii) a exclus faptul că o abținere de a acționa poate fi reținută împotriva autorității fiscale, dacă nu a fost formulată o cerere de rambursare specială; și (iii) a stabilit ca dată de la care trebuie calculat termenul de prescripție data anterioară celei de la care solicitarea de plată a dobânzilor a devenit scadentă.

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

„1) Este conformă cu dispozițiile dreptului [Uniunii], cu prevederile [Directivei TVA] (îndeosebi cu articolul 183 al acesteia) și cu principiul efectivității, al efectului direct și al echivalenței o practică jurisdicțională a unui stat membru prin care, în demersurile de examinare a dispozițiilor relevante în materie de [dobânzi de întârziere], se pornește de la premisa că autoritatea fiscală națională nu

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

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

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

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

3) Este conformă cu dreptul [Uniunii], cu articolul 183 din [Directiva TVA] și cu principiul efectivității o practică a unui stat membru care stabilește ca dată inițială pentru calculul dobânzilor de întârziere […] datorate în conformitate cu legislația statului membru în domeniul plății tardive a dobânzilor de întârziere pentru taxa reținută cu încălcarea dreptului Uniunii (dobânzi aferente TVA-ului, în speță, principal) nu data inițială de când se datorează dobânzile aferente TVA-ului (principal), ci o dată ulterioară, luând în considerare îndeosebi faptul că cererea de plată a dobânzilor aferente taxelor reținute sau nerambursate cu încălcarea dreptului Uniunii este un drept subiectiv care decurge în mod direct chiar din dreptul Uniunii?

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

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

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

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

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

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

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

8) Este conformă cu dreptul [Uniunii], cu articolul 183 din [Directiva TVA] și cu principiul efectivității o practică a unui stat membru în temeiul căreia posibilitatea de a solicita [dobânzi de întârziere], care trebuie plătite în raport cu dobânzile aferente TVA-ului (principal) care i se cuvin persoanei impozabile în urma taxei nerambursate în momentul exigibilității, inițial pe baza unei reglementări de drept național declarate ulterior contrară dreptului Uniunii, depinde, pentru întreaga perioadă cuprinsă între anii 2005 și 2011, de condiția ca persoana impozabilă să fie în prezent în situația de a solicita rambursarea TVA-ului aferent perioadei de declarare a acestei taxe în care reglementarea în cauză, contrară dreptului Uniunii, a fost abrogată în ordinea juridică internă (luna septembrie a anului 2011), deși plata dobânzilor aferente TVA-ului (principal) nu se realizase înaintea acestei date și nici ulterior, înainte de momentul introducerii cererii la instanța națională?”

IV. Analiză

A. Cu privire la admisibilitatea întrebărilor preliminare adresate

30. Guvernul maghiar susține că întrebările adresate sunt inadmisibile, întrucât nu revine Curții, ci mai degrabă instanței naționale sarcina de a examina chestiunile ridicate în litigiile principale în ceea ce privește plata dobânzilor. Deși dreptul la plata dobânzilor derivă, în cauze precum acestea, din dreptul Uniunii, există o jurisprudență constantă potrivit căreia revine statelor membre sarcina de a defini

metoda de calcul și de plată a unor astfel de dobânzi. Desigur, marja de apreciere acordată statelor membre în acest sens este determinată de necesitatea de a asigura conformitatea cu principiile echivalenței și efectivității, însă verificarea respectării acestor principii este lăsată, cel puțin în primă instanță, exclusiv în sarcina instanțelor naționale.

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

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

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

B. Observații preliminare

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

35. În Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530), Curtea a constatat că, prin aplicarea condiției de plată a contraprestației în raport cu cererile formulate pentru rambursarea cu titlu de TVA a excedentului de TVA deductibil, Ungaria a încălcat articolul 183 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității fiscale. În această privință, nu ne propunem să revenim asupra motivelor care au condus la pronunțarea acestei hotărâri. Este însă important să subliniem că, în temeiul supremației dreptului Uniunii, această constatare a dat naștere unei obligații din partea Ungariei de a trage concluziile necesare din această hotărâre.

4 A se vedea de exemplu Hotărârea din 16 iulie 2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480), punctul 71).

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

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

38. Prin urmare, singurele chestiuni care rămân să fie analizate sunt cele referitoare la întinderea compensației care trebuie acordată și la măsurile pe care Ungaria trebuie să le asigure pentru a permite persoanelor impozabile să își exercite dreptul la despăgubiri, de care beneficiază în temeiul dreptului Uniunii. Acestea sunt mai exact cele două chestiuni care sunt acum analizate în aceste cauze conexate. Prin urmare, aceste cauze ar trebui percepute drept ceea ce acestea reprezintă cu adevărat, și

5 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, „supremația dreptului Uniunii impune ca instanțele naționale însărcinate cu aplicarea, în cadrul competențelor proprii, a dispozițiilor dreptului Uniunii să aibă obligația de a asigura efectul deplin al acestor dispoziții, lăsând, la nevoie, neaplicată, din oficiu, orice dispoziție națională contrară, fără să solicite și fără să aștepte eliminarea prealabilă a acestei dispoziții naționale pe cale legislativă sau prin orice alt procedeu constituțional" [Hotărârea din 4 decembrie 2018, Minister for Justice and Equality și Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, punctul 35)].

6 În această privință, Curtea a fost clară: în consecința și în completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii Europene, care interzic astfel de impozite, de taxe sau de obligații, trebuie să li se asigure persoanelor impozabile o rambursare integrală. Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punctul 24). Situația este însă diferită dacă se stabilește că persoana obligată la plata impozitelor sau taxelor le-a repercutat în mod efectiv asupra altor persoane, fără afectarea cotei sale de piață sau a profitului acesteia. A se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2011, Lady & Kid și alții (C-398/09, EU:C:2011:540, punctele 17 și 18).

7 Dreptul conferit justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii de a fi despăgubiți pentru orice încălcare a dreptului Uniunii săvârșită de un stat membru este consecința principiului supremației dreptului Uniunii. A se vedea Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134, punctele 84 și 106), și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 125). Potrivit jurisprudenței Curții, acest drept „este inerent sistemului tratatelor pe care aceasta se întemeiază". A se vedea de exemplu Hotărârea din 19 iunie 2014, Specht și alții (C-501/12-C-506/12, C-540/12 și C-541/12, EU:C:2014:2005, punctul 98).

8 Hotărârea din 19 noiembrie 1991, Francovich și alții (C-6/90 și C-9/90, EU:C:1991:428, punctul 40).

9 A se vedea de exemplu Hotărârea din 26 ianuarie 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, punctul 30).

10 Având în vedere principiul protecției așteptărilor legitime sau a normei *nemo potest venire contra factum proprium* consacrate în dreptul Uniunii – a se vedea de exemplu Hotărârea din 6 noiembrie 2014, Italia/Comisia (C-385/13 P, nepublicată, EU:C:2014:2350, punctul 67), care corespunde principiului de drept comun privind *estoppel*, considerăm că jurisprudența privind acțiunea în despăgubiri îndreptată împotriva instituțiilor Uniunii poate fi transpusă în ceea ce privește acțiunile în despăgubiri îndreptate împotriva statelor membre.

11 A se vedea de exemplu Hotărârea din 14 octombrie 2014, Giordano/Comisia (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, punctul 36).

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

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

anume două cauze referitoare la întinderea obligației statelor membre de a plăti pentru prejudiciul pe care acestea l-au cauzat ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor care le revin de a aplica în mod corespunzător dreptul Uniunii. În ceea ce privește prima chestiune, trebuie reamintit că, atunci când sunt îndeplinite condițiile stabilite în Hotărârea Francovich, statele membre pot evita răspunderea numai în trei situații concrete.

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

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

41. O a treia excepție ar putea fi pusă în aplicare atunci când valoarea despăgubirii respective ar putea genera costuri financiare atât de mari pentru statul în cauză, încât ar pune stabilitatea finanțelor sale publice în discuție. Cu toate acestea, cu excepția poate a unor circumstanțe excepționale [15], revine *exclusiv* Curții sarcina de a limita sau de a suspenda efectul dreptului Uniunii pentru a lua în considerare existența unor împrejurări excepționale [16]. Prin urmare, statele membre nu se pot întemeia pe propria lor bună-credință sau pe existența unor circumstanțe excepționale, precum riscul de a compromite stabilitatea finanțelor publice, în fața propriilor instanțe naționale pentru a solicita reducerea compensației datorate în mod normal – presupunând, desigur, că sunt îndeplinite condițiile stabilite în Hotărârea Francovich [17]. Întrucât, în prezenta cauză, Ungaria nu a ridicat aceste chestiuni în fața Curții și având în vedere că nu rezultă că există astfel de circumstanțe excepționale – precum cele menționate în jurisprudența Curții – această excepție este irelevantă în scopul prezent.

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

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

44. În ceea ce ne privește, considerăm că aceste două linii de jurisprudență nu sunt de fapt în dezacord una cu cealaltă. În opinia noastră, ceea ce Curtea a încercat să sublinieze prin utilizarea noțiunii „adecvată” este faptul că, în anumite situații specifice, e posibil ca obligația *prima facie* de a furniza o *despăgubire integrală* pentru prejudiciul cauzat prin încălcarea dreptului Uniunii să trebuiască a fi

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

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

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

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

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

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

calificată în anumite cazuri pe considerente de ordin practic și de eficacitate generală. Cu alte cuvinte, chiar și atunci când sunt îndeplinite condițiile stabilite în Hotărârea Francovich, dreptul care trebuie conferit justițiabililor din dreptul Uniunii de a fi despăgubiți integral pentru orice încălcare a acestui drept nu este absolut. Susținem acest punct de vedere pentru următoarele motive.

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

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

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

48. Prin urmare, considerăm că atunci când, în Ordonanța din 17 iulie 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nepublicată, EU:C:2014:2127), Curtea a făcut referire la Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail Ltd și alții (C-591/10, EU:C:2012:478), în care s-a statuat la punctul 27 că „revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribuția de a prevedea condițiile în care se impune acordarea acestor dobânzi, în special rata și modul de calcul al dobânzilor (dobânzi simple sau dobânzi compuse)”, intenția Curții nu era aceea de a se îndepărta de principiul reparării integrale, ci mai degrabă aceea de a menționa faptul că rata efectivă care trebuie aplicată – cea care echivalează cu o reparare integrală – depinde de situația existentă efectiv în fiecare stat membru [21].

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

20 A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Mulder și alții/Consiliul și Comisia (C-104/89 și C-37/90, EU:C:2000:38, punctul 63). Jurisprudența privind beneficiul nerealizat furnizează o buna ilustrare a acestei excepții. A se vedea în special Hotărârea Tribunalului Funcției Publice al Uniunii Europene din 13 martie 2013, AK/Comisia (F-91/10, EU:F:2013:34, punctul 92). În opinia noastră, acesta este lucrul pe care l-a subliniat Curtea, atunci când a avut ocazia să se refere la noțiunea de „despăgubire adecvată” sau atunci când a considerat că „[c]ompensarea sub formă de dobânzi poate fi, de la caz la caz, mai mare sau mai mică decât pierderile reale”, „pentru a asigura o compensare prin norme ușor de administrat și de controlat de administrația fiscală”. A se vedea Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punctul 36). Această interpretare este susținută de faptul că, în aceeași hotărâre, Curtea a statuat, la punctul 37, că persoana impozabilă trebuie să fie în măsură „să recupereze […] întreaga creanță reprezentând excedentul de TVA, fără implicarea *vreunui risc financiar* pentru aceasta” - sublinierea noastră – ceea ce sugerează că Curtea nu a dorit să se îndepărteze de la principiul unui drept la reparare integrală.

21 După cum a statuat Curtea, dacă „statului îi revine obligația ca, în cadrul dreptului național al răspunderii, să repare prejudiciul cauzat”, aceasta îi revine „cu excepția dreptului la despăgubire care își are în mod direct temeiul în dreptul [Uniunii] atunci când aceste condiții sunt îndeplinite”. A se vedea de exemplu Ordonanța din 23 aprilie 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, punctul 126).

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

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

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

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

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

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

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

24 A se vedea Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punctele 28 și 29). În principiu, dobânzile care urmăresc să compenseze scurgerea timpului până la evaluarea judiciară a cuantumului prejudiciului, independent de orice întârziere imputabilă debitorului, sunt cunoscute sub denumirea de „dobânzi compensatorii” și fac parte din compensația acordată. A se vedea Hotărârea din 10 ianuarie 2017, Gascogne Sack Deutschland și Gascogne împotriva Uniunii Europene (T-577/14, EU:T:2017:1, punctul 168 și jurisprudența citată).

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

26 A se vedea de exemplu Ordonanța președintelui Curții din 21 octombrie 2015, Kovozber (C-120/15, nepublicată, EU:C:2015:730, punctul 30).

27 Se ridică problema dacă dispozițiile procedurale naționale care fac imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite particularilor de ordinea juridică a Uniunii trebuie analizate ținând cont de locul pe care respectivele norme îl ocupă în ansamblul procedurii, de modul în care această procedură se derulează și de particularitățile respectivelor norme în fața diverselor instanțe naționale. Hotărârea din 6 octombrie 2015, Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, punctul 36).

28 Hotărârea din 13 martie 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, punctul 43).

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Compatibilitatea practicii naționale cu dreptul la despăgubire integrală

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

31 A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail Ltd și alții (C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 31 și jurisprudența citată).

32 Hotărârea din 15 aprilie 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, punctul 20).

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

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

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

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

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

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

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

33 Spre deosebire de poziția susținută de Comisie în cursul ședinței, considerăm că persoanele impozabile vizate au suferit prejudicii care nu sunt legate de o pierdere a profitului, ci de o scădere a fluxului lor de numerar. În orice caz, observăm că Curtea a statuat deja că o pierdere a profitului trebuie să fie compensată. A se vedea Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134, punctul 91).

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

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

68. În acest context, se poate spune că practica națională în cauză simplifică modul de calcul care trebuie efectuat. Astfel, din dosarul cauzelor reiese că Ungaria reține ziua următoare termenului limită de depunere a declarației de TVA ca punct de plecare al termenului rezonabil pentru efectuarea rambursării utilizat pentru calculul prejudiciilor. Acest lucru înseamnă că compensația se calculează luând ca punct de plecare nu data la care ar fi trebuit să fie efectuată rambursarea, ci mai degrabă ziua următoare termenului limită de depunere a declarației de TVA în care persoana impozabilă a indicat o valoare negativă a TVA-ului.

69. În ceea ce privește termenul utilizat pentru a calcula prejudiciul, practica națională reține termenul limită de depunere a următoarei declarații. Prin urmare, pentru fiecare perioadă de raportare a TVA-ului, se calculează o nouă valoare a prejudiciului, pe baza faptului că prejudiciul suferit este considerat definitiv în ultima zi a termenului limită de depunere a declarației de TVA în care persoana impozabilă a indicat o valoare negativă a TVA-ului.

70. Deși această metodă este diferită de cea care ar putea fi utilizată pentru a calcula prejudiciile suferite cu o precizie de contabilitate exactă, ea are avantajul de a simplifica acest calcul, deoarece, în ceea ce privește perioadele impozabile ulterioare, aceasta nu face distincție între partea excedentului de TVA deductibil care se atribuie unui excedent anterior care a fost reportat și partea excedentului nou. Astfel, întrucât nu este aplicat niciun termen de rambursare, rațiunea de a fi a excedentului de TVA deductibil ulterior nu are nicio importanță. Pentru acest motiv, această metodă este încă și mai avantajoasă pentru persoanele impozabile decât cea care permite o despăgubire integrală, deoarece nu se aplică niciun termen corespunzător termenului de rambursare aplicabil în mod normal.

71. După cum am arătat, Curtea admite că, atunci când stabilirea exactă a prejudiciilor suferite este dificilă, poate fi utilizată o metodă bazată pe un grad rezonabil de aproximare în măsura în care cuantumul despăgubirii nu este afectat excesiv. Având în vedere că în acest caz stabilirea exactă a prejudiciilor suferite este foarte dificil de calculat cu precizie, considerăm că Ungaria era în principiu autorizată să simplifice acest calcul.

72. În ceea ce privește rata dobânzilor care trebuie aplicată pentru a asigura o despăgubire integrală, aceasta trebuie să corespundă celei pe care o persoană impozabilă ar fi plătit-o pentru a obține de la o instituție de credit suma corespunzătoare excedentului de TVA deductibil. Prin urmare, se poate presupune că rata dobânzilor aplicabilă este egală cu rata aplicată de banca centrală competentă pentru împrumuturile acordate pe termen foarte scurt, cu condiția ca această rată să fie majorată pentru a reflecta marja aplicată în mod normal de către instituțiile de credit [36]. Astfel, în cazul în care o persoană impozabilă ar trebui să împrumute o sumă de bani pentru a rezolva o problemă de flux de numerar cauzată de faptul că nu a primit rambursarea excedentului său de TVA deductibil, această persoană ar trebui să plătească mai mult decât rata aplicată de banca centrală competentă, această rată fiind disponibilă numai instituțiilor de credit.

73. La prima vedere, s-ar putea părea că metoda utilizată în litigiile principale este conformă cu cerințele dreptului Uniunii. La o analiză mai atentă însă, se poate spune că metoda de calcul utilizată de practica națională în cauză cuprinde două elemente care, în opinia noastră, nu sunt conforme cu principiul despăgubirii integrale.

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

74. Primul element se referă la rata aplicată. Astfel, această rată prevăzută de practica națională este cea aplicată de banca centrală, fără nicio majorare care să reflecte marja aplicată în mod obișnuit de către instituțiile de credit. Chiar dacă alegerea ratei dobânzilor aplicabile este lăsată la latitudinea statelor membre în raport cu situația lor economică [37], nu este mai puțin adevărat că, pentru a echivala cu o despăgubire integrală (sau cel puțin cu ceva care se apropie de această sumă), rata aleasă nu se poate limita la rata de referință aplicată de banca centrală.

75. Al doilea element, mult mai important, se referă la deprecierea monetară cauzată de scurgerea timpului. Într-adevăr, noțiunea de despăgubire integrală înseamnă că, atunci când, la fel ca în litigiile principale, prejudiciul se calculează la data la care a devenit definitiv - în loc de momentul în care a fost constatată de autoritățile fiscale sau de o instanță națională - trebuie adăugată la despăgubirea plătită o dobândă suplimentară care reflectă deprecierea monetară care a survenit din momentul în care prejudiciul a devenit definitiv [38].

76. În opinia noastră, plata acestor dobânzi este cea pe care Curtea a avut-o în vedere la punctul 34 din Ordonanța din 17 iulie 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nepublicată, EU:C:2014:2127), atunci când a statuat că „persoanele impozabile care au obținut o rambursare a excedentului de TVA după trecerea unui termen rezonabil, aspect care revine instanței naționale să verifice, au dreptul la plata dobânzilor de întârziere în temeiul dreptului Uniunii” [39].

77. În acest sens, trebuie să subliniem de asemenea că aceste dobânzi nu trebuie calculate pe baza ratei percepute de instituțiile de credit (sau de banca centrală), ci mai degrabă în raport cu rata inflației, deoarece prezenta cauză este în esență una referitoare la deprecierea monetară a prejudiciului de la punctul în care prejudiciul a devenit definitiv.

78. În prezenta cauză, din informațiile furnizate de instanțele de trimitere, care au fost confirmate de părți ca răspuns la o întrebare scrisă, rezultă că practica națională în litigiu prevede plata dobânzilor compuse, însă că aceste dobânzi încep să curgă din ziua următoare împlinirii termenului de 45 de zile de rambursare pentru declarația de TVA aferentă lunii septembrie 2011 [40], care, luând în considerare zilele nelucrătoare, era 6 decembrie 2011.

79. Cu toate acestea, prejudiciile suferite de persoana impozabilă pot să fi apărut și să înceteze cu mult înainte de această dată, deoarece, așa cum s-a menționat anterior, persoanele impozabile ar fi putut să îndeplinească condiția de plată a contraprestației înainte de a fi obligate să-și depună următoarea declarație de TVA sau ar fi putut să utilizeze excedentul de TVA deductibil pentru a compensa o datorie cu titlu de TVA în următoarea lor declarație de TVA [41].

80. De fapt, se pare că dobânzile compuse prevăzute de practica națională sunt de natură diferită, întrucât astfel de dobânzi sunt datorate din cauza întârzierii la plata compensației de către autoritatea administrativă, odată ce o cerere de plată a fost introdusă, iar nu din cauza prejudiciului suferit de persoanele impozabile ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației.

37 A se vedea punctul 48 de mai sus.

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

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

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

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

81. Prin urmare, observăm că, în litigiile principale, practica națională în cauză nu prevede pur și simplu plata unor dobânzi care urmăresc să compenseze deprecierea monetară apărută între data la care prejudiciul a devenit definitiv, care este data la care se calculează valoarea compensației – în acest caz, data expirării termenului limită de depunere a declarației următoare – și data la care valoarea compensației este recunoscută de către autoritatea administrativă sau de către o instanță și devine o creanță executorie [42].

82. Întrucât, pentru acest motiv, practica națională nu asigură, în opinia noastră, o compensație adecvată pentru prejudiciul suferit de persoanele impozabile în cauză, aceasta trebuie să fie declarată contrară dreptului Uniunii.

2. Soluție alternativă

83. În cazul în care Curtea consideră însă că compensația solicitată nu trebuie să fie similară cu ceva care echivalează cu o despăgubire integrală sau, în caz contrar, nu este de acord cu analiza efectuată mai sus, propunem să prezentăm acum o soluție alternativă la chestiunile ridicate. Considerăm că este evident că, într-un fel sau altul, marja de apreciere a statelor membre de a decide metoda de calcul aplicabilă ar fi totuși limitată de principiile efectivității și echivalenței. Restul prezentelor concluzii pleacă de la această ipoteză.

84. Principiul efectivității impune ca măsurile de remediere prevăzute de dreptul național să permită justițiabililor să își exercite drepturile conferite acestora de dreptul Uniunii în mod efectiv – iar nu doar teoretic. Prin urmare, acest principiu trebuie interpretat în sensul că impune ca măsurile de remediere prevăzute de dreptul național să garanteze justițiabililor dreptul de a solicita o compensație pentru prejudiciile pe care aceștia le-au suferit ca urmare a încălcării dreptului Uniunii, în măsura în care sunt îndeplinite în continuare condițiile Francovich în mod independent.

85. Chiar dacă compensația pe care statele membre sunt obligate să o asigure în temeiul Hotărârii Francovich nu ar fi necesar să echivaleze cu o despăgubire integrală, considerăm totuși că statele membre trebuie să despăgubească justițiabilii pentru deprecierea monetară a valorii compensației, atunci când aceasta din urmă a fost calculată prin raportare la un eveniment trecut, la fel ca în litigiile principale, și anume data stabilirii prejudiciului. Într-adevăr, existența unei astfel de obligații decurge foarte clar din jurisprudența Curții [43].

86. Prin urmare, considerăm că, în litigiile principale, chiar dacă nivelul compensației pe care statele membre trebuie să-l asigure nu ar trebui să echivaleze cu o despăgubire integrală, practica națională în litigiu trebuie considerată ca neasigurând o compensație adecvată.

87. În ceea ce privește principiul echivalenței, astfel cum am arătat deja, acest principiu impune ca toate normele aplicabile acțiunilor să se aplice fără distincție atât acțiunilor întemeiate pe încălcarea dreptului Uniunii, pe de o parte, cât și celor, similare, întemeiate pe nerespectarea dreptului intern, pe de altă parte [44]. Cu toate acestea, este clar că acest principiu nu obligă însă un stat membru să extindă regimul său de rambursare cel mai favorabil la ansamblul acțiunilor în restituirea taxelor sau a redevențelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii [45].

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

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

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

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

88. Practica națională în materie de compensare în discuție în litigiile principale prevede aplicarea nu a articolului 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală – care implică aplicarea unei rate a dobânzilor echivalentă cu dublul ratei Băncii Centrale a Ungariei –, ci mai degrabă a articolului 124/C și a articolului 124/D alineatul (6) din Codul de procedură fiscală care prevăd aplicarea unei rate egale cu rata de referință a Băncii Centrale a Ungariei.

89. Din modul de formulare a articolelor 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală rezultă însă, în mod clar, că acestea se aplică nu numai în cazul unei hotărâri pronunțate de Curte prin care se constată că o reglementare națională precum cea aplicată în Ungaria este contrară dreptului Uniunii, ci și în cazul în care Alkotmánybíróság (Curtea Constituțională) sau Kúria (Curtea Supremă) constată că o reglementare națională este contrară Constituției Ungariei sau, în cazul unui reglementări locale, că aceasta din urmă este contrară oricărei alte norme de drept.

90. În aceste condiții, se pare că, deși revine instanței naționale sarcina de a verifica acest lucru, articolele 124/C și 124/D din Codul de procedură fiscală reprezintă o lege specială destinată în special să reglementeze efectele unei hotărâri prin care o instanță de grad superior constată că o normă națională este contrară unei norme superioare care se aplică atât acțiunilor întemeiate pe dreptul Uniunii, cât și celor întemeiate exclusiv pe dreptul național.

91. Desigur, motivul invocat de Kúria (Curtea Supremă) pentru a justifica mai degrabă aplicarea articolelor 124/C și 124/D decât a articolului 37 alineatul (6) din Codul de procedură fiscală ar putea fi considerat oarecum surprinzător. Astfel, potrivit acestei instanțe, aplicarea acestor două articole se explică prin faptul că, în circumstanțe precum cele în discuție în litigiile principale, autoritățile fiscale nu au săvârșit o încălcare a legislației naționale în vigoare atunci când au aplicat condiția de plată a contraprestației, întrucât această condiție era la acel moment în vigoare. Astfel formulată, această explicație pare să echivaleze cu negarea faptului că condiția de plată prealabilă a contraprestației era încă de la început contrară dreptului Uniunii.

92. În timp ce explicația furnizată de Kúria (Curtea Supremă) poate fi considerată oarecum surprinzătoare, aceasta nu afectează în sine compatibilitatea practicii naționale cu dreptul Uniunii. Am ajuns la această concluzie întrucât, odată ce măsurile de remediere puse la dispoziția justițiabililor de către statele membre sunt conforme cu dreptul Uniunii, faptul că temeiurile invocate în scopul aplicării acestora sunt eronate nu le face contrare dreptului Uniunii. Prin urmare, deoarece articolele 124/C și 124/D se aplică fără distincție ambelor măsuri de remediere întemeiate pe dreptul Uniunii, pe de o parte, sau exclusiv pe dreptul național, pe de altă parte, nu se poate constata încălcarea principiului echivalenței [46].

93. Având în vedere raționamentul expus anterior, propunem să răspundem la cele trei întrebări adresate în cauza C-13/18 și la primele două întrebări adresate în cauza C-126/18, după cum urmează: principiul supremației dreptului Uniunii trebuie să fie interpretat, într-o situație precum cea descrisă de instanțele de trimitere, ca opunându-se unei practici naționale care calculează dobânzile datorate pentru a compensa prejudiciile cauzate ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației pe baza unei rate corespunzătoare celei aplicate de banca centrală competentă principalelor operațiuni de refinanțare, fie fără a majora această rată pentru a reflecta rata pe care o persoană impozabilă care nu este instituție de credit ar fi putut să o obțină pentru a împrumuta aceeași sumă, fie fără a acorda niciun fel de dobânzi pentru a compensa deprecierea monetară privind valoarea compensației datorate, atunci când aceasta din urmă a fost calculată de la data la care prejudiciul a devenit definitiv.

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

D. Ultimele șase întrebări adresate de instanța de trimitere în cauza C-126/18

94. Înainte de a examina ultimele șase întrebări adresate de instanța națională în cauza C-126/18, am dori să formulăm câteva observații preliminare.

95. În primul rând, observăm că, în cuprinsul întrebărilor sale, instanța de trimitere din cauza C-126/18 menționează articolul 183 din Directiva TVA, care constituie dispoziția care nu a fost respectată de Ungaria în legătură cu condiția de plată prealabilă a contraprestației. Întrucât acest articol nu menționează însă nicio normă de procedură, această dispoziție nu pare a fi relevantă. În plus, deși instanța de trimitere se referă doar la principiul efectivității în cuprinsul întrebărilor sale, considerăm că este necesar să examinăm întrebările adresate și din perspectiva principiului echivalenței, deoarece aceste două principii stabilesc limitele aduse autonomiei procedurale de care beneficiază statele membre în organizarea măsurilor lor compensatorii.

96. În al doilea rând, întrucât practica națională în litigiu prevede doar plata unor dobânzi compuse în cazul plății tardive a dobânzilor destinate compensării ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației, considerăm că, atunci când aceste întrebări se referă la noțiunea de „dobândă compusă”, ele vizează, de fapt, dobânzile de întârziere datorate ca urmare a plății cu întârziere a compensației, calculate aici de la data la care a fost constatat prejudiciul [47]. În orice caz, având în vedere răspunsul pe care l-am dat la punctele 78-80 din prezentele concluzii, aspectele rămase de examinat sunt condițiile în care trebuie plătite aceste dobânzi.

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

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

1. A treia întrebare

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

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

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

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

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

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

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

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

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

106. Cu toate acestea, după cum a subliniat în mod repetat Curtea, normele procedurale care reglementează plata compensației datorate ca urmare a încălcării dreptului Uniunii se aplică în temeiul dreptului național, care poate impune formularea unei cereri în vederea plății compensației [52]. Prin urmare, simplul fapt că imediat după pronunțarea Hotărârii din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, EU:C:2011:530), sau chiar imediat după adoptarea legii de modificare, Ungaria nu a plătit în mod spontan nicio compensație persoanelor impozabile care au suferit de pe urma aplicării condiției de plată a contraprestației nu atrage în mod automat aplicarea dobânzilor de întârziere în raport cu această compensație. *Numai* atunci când legislația națională prevede că, în cazul în care o

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

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

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

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

reglementare a legislației naționale a fost recunoscută de către o instanță ca încălcând o normă superioară de drept, astfel de dobânzi se aplică, *ipso iure*, de la data pronunțării hotărârii, statul membru în cauză este obligat, în temeiul principiul echivalenței, să aplice în mod automat dobânzi de întârziere.

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

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

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

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

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

112. În acest context, propunem ca răspunsul la cea de a treia întrebare să fie acela că principiile efectivității și echivalenței măsurilor de remediere trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici naționale care, în circumstanțe precum cele din litigiul principal, consideră ca dată de început al calculului dobânzilor de întârziere datorate, pentru plata cu întârziere a despăgubirii, nu data la care dobânzile cu titlu de compensație pentru prejudiciul principal au devenit prima dată exigibile, ci mai degrabă o dată ulterioară, cu condiția ca, pe de o parte, această dată să nu fie amânată dincolo de un termen rezonabil ulterior recunoașterii obligației de plată a acestei compensații și ca, pe de altă parte, aceeași dată să fie aplicată și în caz de plată tardivă a unei compensații întemeiate exclusiv pe dreptul național.

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

2. A patra întrebare

113. Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța națională din cauza C-126/18 solicită în esență să se stabilească dacă principiile efectivității și echivalenței trebuie interpretate ca opunându-se unei practici naționale care, în scopul obținerii dobânzilor de întârziere, obligă persoanele impozabile să formuleze o cerere distinctă, în timp ce, în alte cazuri în care sunt de asemenea datorate dobânzi de întârziere, o astfel de cerere nu este obligatorie, deoarece acest tip de dobânzi este acordat în mod automat.

114. În acest sens, considerăm că a obliga persoanele impozabile să formuleze un anumit tip de cerere nu este ca atare contrar principiului efectivității. Într-adevăr, o astfel de cerință nu are, potrivit expresiei utilizate de Curte, efectul de a face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii [54]. În cazul în care această cerință trebuie însă să fie aplicată retroactiv persoanelor impozabile care și-au formulat acțiunile înainte ca Curtea să se fi pronunțat cu privire la compatibilitatea condiției de plată a contraprestației cu dreptul Uniunii, această cerință ar priva (sau cel puțin ar putea priva) aceste acțiuni de orice efect util [55] și, prin urmare, trebuie considerată ca fiind contrară principiului efectivității.

115. În ceea ce privește principiul echivalenței, astfel cum acesta este formulat, întrebarea astfel adresată implică încălcarea acestui principiu. Astfel, după cum s-a explicat mai sus, principiul echivalenței impune ca aceleași norme procedurale să se aplice fără distincție atât acțiunilor întemeiate pe încălcarea dreptului Uniunii, cât și celor, similare, întemeiate pe nerespectarea dreptului intern [56].

116. Cu toate acestea, în litigiul principal, anumite elemente cuprinse în procedura privind dosarele cauzelor ar putea sugera că, contrar premisei pe care se întemeiază cea de a patra întrebare, astfel cum a fost formulată de instanța de trimitere, introducerea unei cereri distincte nu este impusă numai în circumstanțe precum cele în litigiu (și anume, o încălcare a dreptului Uniunii), ci și în alte câteva situații care intră exclusiv în domeniul de aplicare al dreptului național.

117. Prin urmare, propunem să se reformuleze cea de a patra întrebare și să se răspundă la aceasta în sensul că principiile efectivității și echivalenței trebuie interpretate ca neopunându-se unei practici naționale care impune persoanelor impozabile să introducă o cerere distinctă, atunci când solicită dobânzi de întârziere, cu condiția ca această cerință să se aplice indiferent dacă prejudiciul de la originea datoriei a cărei plată este tardivă a apărut ca urmare a unei încălcări a dreptului Uniunii sau a dreptului național.

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

55 În conformitate cu jurisprudența Curții, statele membre sunt libere să aplice noi reglementări efectelor viitoare ale unor situații care au apărut sub imperiul unei reglementări anterioare. A se vedea Hotărârea din 29 iunie 1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, punctul 25). O modificare legislativă care privează retroactiv o persoană impozabilă de un drept conferit acesteia de o reglementare anterioară este însă incompatibilă cu principiul protecției încrederii legitime. Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 39).

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

3. A cincea și a opta întrebare

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

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

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

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

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

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

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

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

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

126. Desigur, acest lucru ar fi total diferit în cazul în care cerința de a avea un excedent de TVA deductibil la data la care a fost abrogată condiția privind achizițiile achitate se aplică doar la cererile de plată a dobânzilor de întârziere pentru plata cu întârziere a despăgubirii datorate având în vedere termenul foarte precis în care un excedent de TVA deductibil a fost menționat în declarația de TVA anterioară adoptării legii de modificare.

127. Într-un astfel de caz, întrucât cerința în cauză nu ar afecta plata dobânzii pentru plata cu întârziere a compensației datorate pentru un prejudiciu care a survenit înaintea perioadei respective, în cazul unei persoane impozabile care nu mai avea un excedent de TVA deductibil la momentul abrogării condiției de plată a contraprestației, în opinia noastră nu se poate constata în mod întemeiat încălcarea principiului efectivității. Astfel, această cerință ar echivala pur și simplu cu verificarea existenței oricărui prejudiciu real, prin solicitarea persoanelor în cauză să indice dacă acestea dețin un excedent de TVA deductibil pentru actuala perioadă impozabilă.

128. În lumina celor de mai sus, propunem să se răspundă la cea de a cincea și la cea de a opta întrebare că principiile efectivității și echivalenței trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici naționale potrivit căreia dobânzile de întârziere pot fi acordate numai dacă o persoană impozabilă a depus o cerere al cărei conținut nu se referă la plata compensației datorate pentru toate prejudiciile cauzate ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației, ci la recuperarea, la data abrogării acestei condiții, a excedentului de TVA deductibil existent la acea dată, cu condiția ca, pentru a depune o astfel de cerere, persoana impozabilă să nu trebuiască să dețină încă, la acea dată, un excedent de TVA deductibil și ca o astfel de cerință să se aplice și în caz de plată tardivă a unei compensații pentru încălcarea unei norme de drept național.

4. A șasea întrebare

129. Prin intermediul celei de a șasea întrebări, instanța națională solicită în esență să se stabilească dacă principiile efectivității și echivalenței trebuie să fie interpretate ca opunându-se practicii naționale a unui stat membru potrivit căreia dobânzile de întârziere sunt aplicate numai pentru valoarea prejudiciului financiar care s-a produs în cursul perioadei de raportare a TVA-ului anterioare introducerii cererii.

130. În acest sens, este necesar să reamintim că prejudiciul s-a produs atunci când, după ce a fost declarat un excedent de TVA deductibil într-un formular de declarație fiscală, autoritatea fiscală nu l-a rambursat în termenul prevăzut de dreptul național.

131. Prin urmare, prin prevederea ca dobânzile de întârziere să se aplice numai la valoarea prejudiciilor produse în cursul perioadei de raportare a TVA-ului anterioare introducerii cererii, o practică națională precum cea din litigiul principal impune, pe de o parte, depunerea unei cereri pentru fiecare perioadă impozabilă și, pe de altă parte, stabilește un termen de prescripție. Acest termen de prescripție corespunde duratei rămase din perioada impozabilă în care a survenit pierderea financiară, care se majorează cu durata următoarei perioade impozabile. Vom propune în cele ce urmează să examinăm separat aceste două efecte ale practicii naționale.

132. În măsura în care practica națională are ca efect obligarea persoanelor impozabile la depunerea unei cereri în cazul specific în care acestea susțin că au suferit prejudicii, această practică nu pare a fi contrară principiului efectivității sau al echivalenței, cu condiția ca aceeași cerință să se aplice și în caz de plată tardivă a unei datorii care ia naștere din încălcarea unei norme a dreptului național [58].

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

133. În măsura în care această practică națională are ca efect crearea unui termen de prescripție, aceasta ar putea fi contrară principiului efectivității, în cazul în care acest termen de prescripție ar fi prea scurt pentru a permite unei persoane rezonabil de atente și de avizate să depună o cerere de plată a dobânzilor de întârziere, având în vedere întinderea cerințelor formale impuse în acest sens, precum și volumul de informații relevante aduse la cunoștința acestei persoane.

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

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

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

5. A șaptea întrebare

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

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

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

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

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

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

140. În litigiul principal, practica națională prevede un dublu termen de prescripție [62].

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

142. Un astfel de termen de prescripție nu pare a fi contrar principiului efectivității, întrucât nu face imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite justițiabililor de ordinea juridică a Uniunii [63]. Astfel, Curtea a recunoscut deja compatibilitatea cu dreptul Uniunii a termenelor de prescripție de trei ani [64] sau chiar de doi ani [65]. În plus, acest termen nu pare a fi contrar principiului echivalenței, întrucât același termen de prescripție de cinci ani pare să se aplice și măsurilor compensatorii întemeiate pe încălcarea dreptului național. Revine însă instanței de trimitere sarcina de a verifica acest aspect.

143. Al doilea termen de prescripție se referă la termenul limită în care persoanele impozabile erau obligate să depună cererea lor de compensare.

144. În ceea ce privește acest aspect, din descrierea faptelor în litigiu în cauza C-126/18, care au fost menționate și în cursul ședinței de către guvernul maghiar, se poate deduce că, deși persoanele impozabile nu ar fi introdus o cerere distinctă, acestea aveau la dispoziție cinci ani de la abrogarea condiției de plată a contraprestației pentru a introduce o cerere de compensare.

145. Întrucât termenul de prescripție nu curge de la materializarea prejudiciului, practica națională pare să fi dat naștere în realitate la extinderea termenului inițial de prescripție prevăzut la articolul 164 alineatul (1) din Codul de procedură fiscală [66]. Dacă acest lucru este valabil, Ungaria a depășit cu mult ceea ce era impus de dreptul Uniunii, și anume, obligația de a prevedea un termen de prescripție suficient de mare pentru ca justițiabilii să își poată exercita drepturile conferite acestora de ordinea juridică a Uniunii. Într-un astfel de context, nu înțelegem modul în care principiul efectivității ar putea fi încălcat.

146. În ceea ce privește principiul echivalenței, din dosar nu rezultă că este aplicabil un termen de prescripție mai avantajos atunci când Kúria (Curtea Supremă) constată că o dispoziție este contrară unei norme naționale superioare.

147. Prin urmare, propunem să se răspundă la cea de a șaptea întrebare în sensul că principiile efectivității și echivalenței trebuie să fie interpretate ca opunându-se unei practici naționale care privează în mod definitiv persoanele impozabile de posibilitatea de a solicita dobânzi de întârziere ca urmare a faptului că respectiva condiție de plată a contraprestației era în vigoare la momentul în care

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

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

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

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

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

a fost aplicată. Aceste principii nu se opun însă unei practici naționale care privează în mod definitiv persoana impozabilă de posibilitatea de a solicita dobânzi de întârziere ca urmare a faptului că termenul de prescripție pentru formularea unei astfel de cereri a expirat, cu condiția ca acest termen de prescripție (i) să nu fie nejustificat de scurt și (ii) să se aplice de asemenea plăților tardive ale datoriilor referitoare la prejudicii cauzate de o dispoziție care încalcă o normă națională superioară. Pentru evitarea oricăror posibile îndoieli, considerăm că este evident că termenul de prescripție de cinci ani aplicabil în prezenta cauză nu ar putea fi considerat în sine ca fiind nejustificat de scurt.

V. Concluzie

148. În lumina considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged, Ungaria) și de Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szekszárd, Ungaria) după cum urmează:

„1) Principiul supremației dreptului Uniunii trebuie interpretat, într-o situație precum cea descrisă de aceste instanțe, ca opunându-se unei practici naționale de a calcula dobânzile datorate pentru a compensa prejudiciul cauzat ca urmare a aplicării condiției de plată a contraprestației pe baza unei rate corespunzătoare celei aplicate de banca centrală competentă principalelor operațiuni de refinanțare, fie fără a majora această rată pentru a reflecta rata pe care o persoană impozabilă care nu reprezintă o instituție de credit ar fi putut să o obțină pentru a împrumuta aceeași sumă, fie fără a prevedea niciun fel de dobânzi pentru a compensa deprecierea monetară privind valoarea compensației datorate, atunci când aceasta din urmă a fost calculată la data la care respectivul prejudiciu a devenit definitiv.

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

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

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

5) Principiile efectivității și echivalenței trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun unei practici naționale potrivit căreia dobânzile de întârziere se aplică numai în privința cuantumului pierderii financiare care a survenit în perioada de raportare a TVA-ului anterioară formulării cererii, cu

condiția ca termenul de prescripție astfel stabilit de practica națională să nu fie prea scurt, pentru a permite unei persoane rezonabil de atente și de avizate să depună o cerere de plată a dobânzilor de întârziere, ca respectiva condiție să nu se aplice retroactiv și ca aceasta să se aplice deopotrivă în caz de plată tardivă a unei creanțe care ia naștere din încălcarea unei norme de drept național.

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