

Preliminär utgåva

Version 1: [Text as sent to translation on 19/07/19. Please email the French text to Cabinet Hogan by 30/08/19.]

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

GERARD HOGAN

föredraget den 11 september 2019(1)

Förenade målen C-13/18 och C-126/18

Sole-Mizo Zrt.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(begäran om förhandsavgörande från Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (förvaltnings- och arbetsdomstol, Szeged, Ungern))

och

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(begäran om förhandsavgörande från Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (förvaltnings- och arbetsdomstol, Szekszárd, Ungern))

”Begäran om förhandsavgörande — Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Fördragsbrott — Medlemsstaternas ansvar — Rätt till full ersättning eller rätt till en adekvat ersättning — Beräkning av ränta för att ersätta den orsakade skadan — Principerna om effektivitet och likvärdighet — Tillämpningsområde”

1. Förevarande två mål om förhandsavgörande, som begärts av Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (förvaltnings- och arbetsdomstol i Szeged, Ungern) och av Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (förvaltnings- och arbetsdomstol i Szekszárd, Ungern), avser

omfattningen av rätten till ersättning för en medlemsstats underlåtenhet att uppfylla sina skyldigheter enligt unionsrätten.

2. Respektive begäran har framställts i ett förfarande mellan Sole-Mizo Zrt (C-13/18) och Dalmandi Mezgazdasági Zrt. (C-126/18) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Enheten för överklaganden vid nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern). De avser lagenligheten av en nationell praxis som ungerska staten har fastställt för att ersätta mervärdesskattebetalarna för tillämpningen av ett villkor som fastställts i en nationell lag och som senare av EU-domstolen förklarats strida mot unionsrätten. Som jag kommer att förklara förefaller denna nationella praxis i vissa avseenden sträcka sig längre än vad som föreskrivs i unionsrätten, medan den i övrigt inte uppfyller dessa krav.

3. Innan tolkningsfrågorna behandlas är det emellertid nödvändigt att först ange relevanta bestämmelser i unionsrätten och i nationell lagstiftning.

I. Unionsrätt

A. Direktiv 2006/112

4. Artikel 183 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, nedan kallat mervärdesskattedirektivet) föreskriver följande:

”Om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som skall betalas får medlemsstaterna föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt de villkor som de skall fastställa.

Om det överskjutande beloppet är ringa, får medlemsstaterna dock vägra att föra över det till nästa period eller att återbetala det.”

B. Nationell rätt

1. *Regler för förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt*

5. Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (lag CXXIII av år 2011 om ändring i syfte att harmonisera lag CXXVII från år 2007 om mervärdesskatt och om det särskilda förfarandet för begäran om återbetalning av skatt, nedan kallad ändringslagen) innehåller följande bestämmelser:

”1 §

Belopp beträffande vilka den beskattningsbara personen inte kunde utöva sin rätt till återbetalning enligt artikel 186.2–4 i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag CXXVII om mervärdesskatt(mervärdesskattelagen), som upphävts genom denna lag, i den sista mervärdesskattedeklarationen som denne var skyldig att avge innan denna lag trädde i kraft (...”deklarationen”) får, endast beträffande belopp som den beskattningsbara personen angett som skatt på obetalda förvärv, bli föremål för en ansökan om återbetalning som ges in av den beskattningsbara personen till skattemyndigheterna senast den 20 oktober 2011 på formulär som tillhandahålls för detta ändamål; oavsett denna frist får den beskattningsbara personen i den deklaration som avser den ordning som han hör till räkna ovannämnda belopp som en post som minskar det skattebelopp som han är skyldig att erlagga eller utöva sin rätt till återbetalning i sin deklaration. Denna begäran anses vara en deklaration vid tillämpning av bestämmelserna i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag XCII om taxeringslagen(

taxeringslagen). Fristen för framställning av denna begäran kan inte förlängas.

2) I en ansökan som ges in senast den 20 oktober 2011 får den beskattningsbara personen endast begära att skattemyndigheterna genomför en ny granskning av en deklaration för en period i tiden före ikraftträdandet av denna lag i syfte att granska de rättsföljder som tidigare fastställts endast när han genom ett lagakraftvunnet beslut ålagts skattetillägg eller dröjsmålsränta efter den tidigare granskningen på grundval av 186 § punkt 2–4 i [mervärdesskattelagen], som upphävts genom denna lag, eller 48 § punkt 7 i általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (1992 års lag LXXIV om mervärdesskatt; den tidigare mervärdesskattelagen). Den beskattningsbara personen får framställa sådan begäran även när han eller hon inte åberopar bestämmelserna i punkt 1 ovan. Tidsfristen för att framställa denna begäran är en preskriptionstid från vilken den beskattningsbara personen inte kan erhålla undantag.

...

3 §

186 § punkt 2–4 i [mervärdesskattelagen], som upphävts genom denna lag, och 48 § punkt 7 i [den tidigare mervärdesskattelagen] är inte tillämpliga i mål som är anhängiga vid denna lags ikraftträdande eller som anhängiggjorts efter den dagen.”

2. *Den ungerska taxeringslagen*

6. 37 § punkt 4 och 37 § punkt 6 i Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lag XCII från 2003 om införande av taxeringslagen) föreskriver, i den ursprungliga lydelse som den ungerska regeringen citerat i sitt yttrande och som är den enda som presenterats vid EU-domstolen,(2) följande:

”4. Förfallodagen för betalning av belopp ur den allmänna budgeten som tillkommer den beskattningsbara personen bestäms i bilagorna till denna lag eller i en särskild lag. Beviljat belopp eller mervärdesskatt som är föremål för återkrav ska betalas inom 30 dagar från mottagande av kravet (deklarationen) men inte före förfallodagen vilken tid kan förlängas till 45 dagar när den mervärdesskatt som kan återkrävas överstiger 500 000 HUF. ...

...

6) Om skatteförvaltningen betalar för sent ska den betala en ränta som motsvarar dröjsmålsräntan för varje dags försening. ...”

7. 124/C § i taxeringslagen, i den lydelse som angetts av den hänskjutande domstolen,(3) föreskriver följande:

”1) När Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen, Ungern), Kúria (Högsta domstolen, Ungern) eller Europeiska unionens domstol med retroaktiv verkan finner att en bestämmelse i lag i vilken det föreskrivs en skyldighet att erlägga skatt strider mot grundläggande rättigheter eller tvingande lagstiftning i Europeiska unionen eller, i fråga om kommunala bestämmelser, mot någon annan rättsregel, och att detta domstolsbeslut ger den beskattningsbara personen rätt till ersättning enligt bestämmelserna i denna paragraf, ska den ursprungliga skattemyndigheten betala ersättning på den beskattningsbara personens begäran, i enlighet med de förfaranden som anges i beslutet i fråga.

2) Den beskattningsbara personen kan ge in sin begäran skriftligen till skattemyndigheten inom 180 dagar från offentliggörandet av eller underrättelse om det beslut som meddelats av Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen), Kúria (Högsta domstolen) eller Europeiska unionens

domstol; begäran om undantag från tidsfristen godtas inte vid utgången därav. Skattemyndigheten ska avslå begäran för det fall att rätten att begära ersättning har löpt ut på dagen för offentliggörande av eller underrättelse om beslutet.

...

6) Om den beskattningsbara personens rätt till återbetalning är välgrundad ska skattemyndigheten samtidigt som återbetalning sker betala ränta på den skatt som ska återbetalas efter en räntesats motsvarande centralbankens basränta från den tidpunkt som skatten betalades till den dag när beslutet som beviljade återbetalning vann laga kraft. Återbetalningen förfaller till betalning den dag beslutet därom vinner laga kraft och ska genomföras inom 30 dagar från den dag den förföll till betalning. Bestämmelserna om betalning av belopp som gäller för betalning ur den allmänna budgeten äger motsvarande tillämpning på ersättning enligt denna punkt med undantag för 37 § punkt 6.”

8. 124/D §, punkterna 1–3, i denna lag, i den lydelse som angetts av den hänskjutande domstolen, har följande lydelse:

”1) Om inte annat anges i denna bestämmelse ska bestämmelserna i 124/C § tillämpas på ansökan om återbetalning som grundas på rätten att göra avdrag för mervärdesskatt.

2) Den beskattningsbara personen får utöva den rätt som anges i punkt 1 ovan genom en begäran om rättelse, som inges inom 180 dagar från offentliggörande av eller underrättelse om beslut meddelat av Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen), Kúria (Högsta domstolen) eller Europeiska unionens domstol, av deklarationen eller deklarationerna för beskattningsåret eller beskattningsåren varunder rätten till avdraget i fråga uppkom. Efter utgången av tidsfristen kommer inte någon begäran att godtas.

3) Om underlaget i rättat skick visar att den beskattningsbara personen har rätt till återbetalning antingen på grund av minskning av den skatt han eller hon ska betala eller på grund av ökningen av det belopp som ska återbetalas – och med beaktande av villkoren för att återbetalning av skatten registreras på ett negativt sätt som föreskrevs i den mervärdesskattelag som var i kraft den dag som avdragsrätten uppkom – ska skattemyndigheten lägga en ränta till det belopp som ska återbetalas motsvarande centralbankens basränta för tiden mellan den dag som angetts för betalning i deklarationen eller deklarationerna som avses med begäran om rättelse eller förfallodagen, eller dagen för betalning av skatten om denna är senare, och den dag då begäran om rättelse gavs in. Ersättningen på vilken bestämmelserna om betalning ur den allmänna budgeten är tillämpliga ska erläggas inom 30 dagar från ingivande av begäran om rättelse.”

9. 135 § punkt 4 i samma lag, i den lydelse som angetts av den hänskjutande domstolen, fastställer följande:

”När skattemyndighetens beslut eller den skatt som beslutats av den på grundval av de uppgifter som den erhållit strider mot lag och den beskattningsbara personen därför är berättigad till återbetalning ska skattemyndigheten betala ränta på det belopp som ska återbetalas efter samma räntesats som gäller för dröjsmålsränta såvida inte misstaget vid bestämmandet av skatten är hänförligt till en orsak som inträffat inom ansvarsområdet för den beskattningsbara personen eller för en person som har skyldighet att tillhandahålla uppgifter.”

10. 164 § punkt 1 i taxeringslagen, i den lydelse som angetts av den hänskjutande domstolen, anger följande:

”Rätten att uttaga skatt upphör fem år efter den sista dagen under det kalenderår under vilket

deklaration eller underrättelse avseende denna skatt skulle ha ägt rum eller i avsaknad av sådan deklaration eller underrättelse under vilket skatten skulle ha betalats. Såvida inte annat föreskrivs i lag upphör rätten att begära ett understöd och rätten till ersättning för överbetalning fem år efter den sista dagen under det kalenderår under vilket rätten att begära understödet eller ersättningen uppkom. ...”

11. 165 § punkt 2 i lagen anger följande:

”Dröjsmålsräntesatsen för varje kalenderdag är lika med 1/365-del av dubbla centralbankens basränta som gäller när den tillämpas. En dröjsmålsränta kan inte själv föranleda tillämpning av en dröjsmålsränta. Den centrala skatte- och tullförvaltningen kräver inte betalning av dröjsmålsränta understigande 2000 HUF.”

II. Bakgrund till tvisten

12. 48 § punkt 7 i den förra ungerska mervärdesskattelagen, som var i kraft mellan den 1 januari 2005 och den 31 december 2007, och därefter 186 § punkt 2 i den ungerska mervärdesskattelagen, som var i kraft mellan den 1 januari 2008 och den 26 september 2011, gjorde återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt (det vill säga det belopp som kvarstår efter det att den förfallna mervärdesskatten har minskats med den avdragsgilla mervärdesskatten) beroende av full betalning av de transaktioner varpå den avdragsgilla mervärdesskatten grundades (nedan kallat villkoret om betalt vederlag). I avsaknad av denna betalning måste det överskjutande beloppet föras över till påföljande skatteperiod vilket innebar att det drogs av från den mervärdesskatt som skulle betalas under påföljande period.

13. Domstolen förklarade i sin dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530) att 186 § punkt 2 i den ungerska mervärdesskattelagen stred mot artikel 183 i mervärdesskattedirektivet.

14. Ändringslagen, som antogs av det ungerska parlamentet som en följd av denna dom, upphävde med verkan från den 27 september 2011 186 § punkt 2–4 i mervärdesskattelagen, och den tillåter nu att överskjutande avdragsgill mervärdesskatt återbetalas utan att behöva avvakta betalning av vederlaget för den transaktion varpå den avdragsgilla mervärdesskatten grundas. I detta avseende anförde den hänskjutande domstolen i mål C-126/18 att beskattningsbara personer i enlighet med denna lagstiftning kan:

- –genom en ansökan om särskild återbetalning som inges inom en preklusionsfrist begära betalning av överskjutande mervärdesskatt,
- –begära denna i deras skattedeklarationer eller
- –göra avdrag för denna i deras skattedeklarationer som en minskning av skatten.

15. I ett beslut av den 17 juli 2014 i målet Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ej publicerat, EU:C:2014:2127, nedan kallat Delphi-beslutet, punkt 39) förklarade domstolen att unionsrätten och i synnerhet artikel 183 i mervärdesskattedirektivet måste tolkas så, att den utgör hinder för lagstiftning och praxis i en medlemsstat som utesluter betalning av ränta på överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som inte kunde återkrävas inom rimlig tid på grund av en nationell bestämmelse som ansågs strida mot unionsrätten. Domstolen förklarade emellertid vidare att i avsaknad av unionslagstiftning på detta område ankommer det på nationell rätt att i enlighet med principerna om likvärdighet och effektivitet bestämma formerna för betalning av sådan ränta.

16. Som en följd av Delphi-beslutet utvecklade den ungerska skatteförvaltningen en administrativ praxis som Kúria (Högsta domstolen) utformade i beslut nr Kfv.I.35.472/2016/5 av den 24 november 2016, som i sin tur utgjorde grund för principbeslut (nr EBH2017.K18) med rubriken "Prövning (avseende sats och begränsningsperiod) avseende frågan om ränta på mervärdesskatt nödvändigtvis uppkommit på grund av betalningsvillkoren (Högsta domstolens principbeslut nr 18/2017).

17. Enligt Högsta domstolens principbeslut nr 18/2017 ska åtskillnad göras mellan två perioder vid beräkning av dröjsmålsränta på mervärdesskatt som inte vederbörligen återbetalts på grund av det tidigare villkoret om betalt vederlag:

– För perioden mellan dagen efter den sista dagen i fristen för avgivande av mervärdesskattedeklarationen och utgången av fristen för avgivande av nästa deklaration är 124/C § och 124/D § i taxeringslagen analogt tillämpliga vilka gäller situationen när Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen) eller Kúria (Högsta domstolen) finner att en bestämmelse strider mot en högre nationell regel. Enligt detta beslut hade i båda situationerna skattemyndigheten faktiskt inte gjort sig skyldig till en överträdelse av lagen utan hade tillämpat den nationella rätt som då var i kraft. Enligt dessa två lagbestämmelser är den tillämpliga räntesatsen lika med centralbankens enkla basränta.

– För perioden som börjar med den dag då den ränta som skattemyndigheten skulle betala förföll till betalning och slutar den dag då den behöriga skattemyndigheten faktiskt betalade räntan är 37 § punkt 6 i taxeringslagen tillämplig. Räntesatsen är följaktligen lika med dröjsmålsräntan för varje dags försening, det vill säga två gånger centralbankens basränta. Denna ränta beräknas från den dag då skattemyndigheten mottog ansökan om extraordinär återbetalning eller deklarationen innehållande krav på återbetalning.

III. Faktiska omständigheter och begäran om förhandsavgörande

A. Mål C-13/18

18. Sole-Mizo gav den 30 december 2016 med stöd av Delphi-beslutet in en begäran om betalning av ränta till skattemyndigheten på överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som inte hade återbetalts i rätt tid på grund av tillämpning av villkoret om betalt vederlag. Denna begäran avsåg olika beskattningsperioder från december 2005 till juni 2011. Sammansatt ränta på grund av den sena betalningen av denna ränta begärdes också.

19. Genom beslut av den 3 mars 2017 biföll skattemyndigheten i första instans delvis Sole-Mizos begäran och förordnade om betalning av ränta om 99 630 000 HUF (omkring 321 501 EUR) men avslog bolagets begäran om sammansatt ränta på grund av den sena betalningen av denna ränta.

20. I ett beslut av den 19 juni 2017 som fattades efter ett överklagande av Sole-Mizo ändrade skattemyndigheten i andra instans det första beslutet till förmån för Sole-Mizo och beslutade om betalning av 104 165 000 HUF (omkring 338 891 EUR) avseende ränta. Detta gjordes genom att tillämpa en räntesats motsvarande centralbankens enkla basränta. Den del av det första beslutet som avslog begäran om sammansatt ränta ogiltigförklarades av skattemyndigheten i andra instans som återförvisade beräkningen av denna ränta till skattemyndigheten i första instans.

21. Sole-Mizo väckte talan vid den nationella domstolen mot den högre skattemyndighetens beslut av den 19 juni 2017 med påståendet att räntan för att ersätta den lidna skadan på grund av tillämpning av villkoret om betalt vederlag också ska bestämmas till en räntestas motsvarande två

gångar centralbankens basränta i enlighet med 37 § punkt 6 i taxeringslagen.

22. Den nationella domstolen frågar följaktligen huruvida räntan rätteligen ska beräknas med tillämpning av en räntesats motsvarande centralbankens enkla basränta eller med tillämpning av en räntesats motsvarande två gånger den räntan. Den nationella domstolen uttalar i synnerhet tvivel huruvida Högsta domstolens principbeslut nr 18/2017 är förenligt med likvärdighetsprincipen i unionsrätten enligt vilket 37 § punkt 6 i taxeringslagen inte är analogt tillämplig på den "första perioden" på grund av att skatteförvaltningen inte hade gjort sig skyldig till någon överträdelse, eftersom den endast hade tillämpat bestämmelserna i nationell rätt som då var i kraft. Enligt den nationella domstolen utgör unionsrätten hinder för ett sådant resonemang.

23. Under dessa omständigheter har Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (förvaltnings- och arbetsdomstol i Szeged, Ungern) vilandeförklarat målet och hänskjutit följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:

"1. Ska en medlemsstats praxis anses vara förenlig med bestämmelserna i unionsrätten, med mervärdesskattedirektivet (särskilt mot bakgrund av dess artikel 183) och med effektivitetsprincipen, principen om direkt effekt och likvärdighetsprincipen, när man enligt denna praxis, vid en granskning av de relevanta bestämmelserna på området dröjsmålsränta, utgår från premissen att den nationella skattemyndigheten inte har gjort sig skyldig till någon överträdelse (underlåtelse) – det vill säga inte har varit i dröjsmål avseende utbetalning av icke återbetalningsbar mervärdesskatt ... avseende förvärv som inte betalats av de beskattningsbara personerna – eftersom de nationella bestämmelser som står i strid med unionsrätten var i kraft vid den tidpunkt då den nationella skattemyndigheten fattade beslut och EU-domstolen först mycket senare angav att det kriterium som angavs i dessa nationella bestämmelser inte var förenligt med unionsrätten?

2. Ska en medlemsstats praxis anses förenlig med unionsrätten, särskilt bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (särskilt mot bakgrund av dess artikel 183) samt likvärdighetsprincipen, effektivitetsprincipen och proportionalitetsprincipen, när medlemsstaten enligt denna praxis, vid prövningen av relevanta bestämmelser på området dröjsmålsränta, gör en åtskillnad mellan, å ena sidan, en situation där den nationella skattemyndigheten med stöd av de nationella bestämmelser som då var ikraft – vilka dessutom var oförenliga med unionsrätten – inte har återbetalat skatten, och, å andra sidan, en situation där myndigheten i strid med dessa nationella bestämmelser inte har återbetalat skatten, och medlemsstaten när det gäller storleken på dröjsmålsräntan på den mervärdesskatt vars återbetalning inte har kunnat begäras inom en rimlig tidsperiod till följd av ett kriterium i nationell rätt som EU-domstolen förklarat oförenligt med unionsrätten gör skillnad mellan två olika perioder, såtillvida att

— de beskattningsbara personerna, under den första perioden, endast har rätt att uppbära dröjsmålsränta med en räntesats motsvarande den basränta som tillämpas av centralbanken, med beaktande av att de ungerska skattemyndigheterna, eftersom ungerska bestämmelser som är oförenliga med unionsrätten fortfarande var ikraft vid den tidpunkten, inte handlat på ett rättsstridigt sätt genom att inte tillåta betalning, inom en rimlig tidsfrist, av den mervärdesskatt som ingår i fakturorna, medan

— under den andra perioden, ränta ska betalas motsvarande två gånger den basränta som tillämpas av centralbanken – som dessutom är tillämplig vid försening i den berörda medlemsstatens rättsordning – endast för den försenade betalningen av den dröjsmålsränta som motsvarar den första perioden?

3. Ska artikel 183 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att likvärdighetsprincipen utgör hinder för en medlemsstats praxis enligt vilken skattemyndigheten på den mervärdesskatt som inte återbetalts endast ska betala ränta motsvarande den enkla basränta som tillämpas av centralbanken om skattemyndigheten har åsidosatt unionsrätten, medan den ska betala en ränta motsvarande två gånger den basränta som tillämpas av centralbanken om den har åsidosatt den nationella rätten?”

B. Mål C-126/18

24. Dalmandi gav den 30 december 2016 in en begäran till skattemyndigheten i första instans om betalning av ränta på den mervärdesskatt som inte hade återbetalts i tid mellan 2005 och 2011 på grund av tillämpning av villkoret om betalt vederlag. Det yrkade beloppet uppgick till 74 518 800 HUF (omkring 240 515 EUR). Vid beräkningen av den ränta som avsåg ersättning för skada som direkt lidits beaktades hela perioden mellan förfallodagen för varje given deklarationsperiod och förfallodagen för återbetalning för den deklarationsperiod under vilken ändringslagen antogs, det vill säga den 5 december 2011. Vid denna beräkning användes en räntesats som motsvarade två gånger centralbankens basränta i enlighet med 37 § punkt 6 i taxeringslagen. Härutöver begärde Dalmandi betalning av ytterligare ränta för perioden från den 5 december 2011 till den dag betalning faktiskt skett och tillämpade även för denna den räntesats som anges i 37 § punkt 6 i taxeringslagen.

25. Skattemyndigheten i första instans biföll den 10 mars 2017 delvis Dalmandi begäran genom att bestämma räntan till 34 673 000 HUF (omkring 111 035 EUR) avseende överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som innehållits i strid med lagen för perioden mellan det fjärde kvartalet 2005 och september (tredje kvartalet) 2011 men avlog begäran i övrigt.

26. Dess beslut grundades på de principer som angavs i Högsta domstolens principbeslut nr 18/2017. För det första tillämpade den såvitt gäller räntekravet 124/C § och 124/D § i taxeringslagen, för det andra fann den att Dalmandis krav avseende sammansatt ränta var ogrundat då denne varken hade begärt extraordinär återbetalning eller gett in en skattedeklaration som innehöll yrkande om återbetalning, och för det tredje ogillade den Dalmandis yrkande om ränta avseende år 2005 med motiveringen att ränta för de tre första kvartalen det året var preskriberad.

27. Skattemyndigheten i andra instans satte efter överklagande i beslut den 12 juni 2017 ned den ränta, vartill Dalmandi var berättigad, till 34 259 000 HUF och fastställde i övrigt det av skattemyndigheten i första instans meddelade beslutet.

28. Dalmandi väckte talan mot detta beslut vid den hänskjutande domstolen. I huvudsak upprepades dess tidigare yrkanden som framförts vid skattemyndigheterna. I synnerhet gjorde det gällande att Högsta domstolens principbeslut nr 18/2017 som åberopades av skattemyndigheten i andra instans i beslutet av den 12 juni 2017 åsidosätter principerna om likvärdighet, effektivitet och unionsrättens direkta effekt. Den fann för det första att 37 § punkt 6 i taxeringslagen inte var tillämplig av den anledningen att skattemyndigheten inte gjort sig skyldig till någon överträdelse när den tillämpade den nationella rätten som då var i kraft, för det andra utesluter det att underlåtenhet att agera kan åberopas mot skattemyndigheten även om en begäran om särskild återbetalning inte har skett. För det tredje fastställer det att dagen från vilken preskriptionstiden ska börja räknas ska vara den dag som föregår den dag räntekravet förföll till betalning.

29. Under dessa omständigheter beslutade Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (förvaltnings- och arbetsdomstol i Szekszárd, Ungern) att målet skulle vila och hänsköt följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:

”1. Ska en medlemsstats rättspraxis anses vara förenlig med bestämmelserna i unionsrätten, mervärdesskattedirektivet (särskilt mot bakgrund av dess artikel 183) och med effektivitetsprincipen, principen om direkt effekt och likvärdighetsprincipen, när man enligt denna rättspraxis, vid en granskning av de relevanta bestämmelserna på området dröjsmålsränta, utgår från premissen att den nationella skattemyndigheten inte har gjort sig skyldig till någon överträdelse (underlåtelse) – det vill säga inte har varit i dröjsmål avseende utbetalning av icke återbetalbar mervärdesskatt avseende förvärv som inte betalats av de beskattningsbara personerna – eftersom de nationella bestämmelser som står i strid med unionsrätten var i kraft vid den tidpunkt då den nationella skattemyndigheten fattade beslut och EU-domstolen först mycket senare angav att det kriterium som angavs i dessa nationella bestämmelser inte var förenligt med unionsrätten? I nationell praxis betraktades således tillämpningen av detta i nationell rätt fastställda rekvisit som rättsenligt, trots att det var oförenligt med unionsrätten, tills den nationella lagstiftaren formellt upphävde det.

2. Ska en medlemsstats praxis anses förenlig med unionsrätten, särskilt bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (särskilt mot bakgrund av dess artikel 183) samt likvärdighetsprincipen, effektivitetsprincipen och proportionalitetsprincipen, när medlemsstaten enligt denna praxis, vid prövningen av relevanta bestämmelser på området dröjsmålsränta, gör en åtskillnad mellan, å ena sidan, en situation där den nationella skattemyndigheten med stöd av de nationella bestämmelser som då var ikraft – vilka dessutom var oförenliga med unionsrätten – inte har återbetalat skatten, och, å andra sidan, en situation där myndigheten i strid med dessa nationella bestämmelser inte har återbetalat skatten, och medlemsstaten när det gäller storleken på dröjsmålsräntan på den mervärdesskatt vars återbetalning inte har kunnat begäras inom en rimlig tidsperiod till följd av ett kriterium i nationell rätt som EU-domstolen förklarat oförenligt med unionsrätten gör skillnad mellan två olika perioder, såtillvida att

— de beskattningsbara personerna, under den första perioden, endast har rätt att uppbära dröjsmålsränta med en räntesats motsvarande den basränta som tillämpas av centralbanken, med beaktande av att de ungerska skattemyndigheterna, eftersom ungerska bestämmelser som är oförenliga med unionsrätten fortfarande var ikraft vid den tidpunkten, inte handlat på ett rättsstridigt sätt genom att inte tillåta betalning, inom en rimlig tidsfrist, av den mervärdesskatt som ingår i fakturorna, medan

— under den andra perioden, ränta ska betalas motsvarande två gånger den basränta som tillämpas av centralbanken – som dessutom är tillämplig vid försening i den berörda medlemsstatens rättsordning – endast för den försenade betalningen av den dröjsmålsränta som motsvarar den första perioden?

3. Ska det anses förenligt med unionsrätten, med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och med effektivitetsprincipen att en medlemsstat som börjedag för beräkningen av ... sammansatt ränta ... i enlighet med medlemsstatens bestämmelser för försenad betalning av dröjsmålsränta på skatt som innehållits i strid med unionsrätten (ränta på mervärdesskatt, i detta fall återbetalning) inte tillämpar det datum då ränta på mervärdesskatt börjar löpa (återbetalning), utan en senare tidpunkt, i synnerhet med beaktande av att kravet på ränta på skatt som innehållits eller inte återbetalts i strid med unionsrätten utgör en materiell rättighet som följer direkt av själva unionsrätten?

4. Ska det anses förenligt med unionsrätten, med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och

med effektivitetsprincipen att en medlemsstat handlar så att en beskattningsbar person måste framställa en självständig begäran i händelse av krav på upplupen ränta på grund av dröjsmål från skattemyndighetens sida, medan i andra fall av krav på dröjsmålsränta någon sådan självständig begäran inte föreskrivs för att ränta ska beviljas på skattemyndighetens eget initiativ?

5. För det fall föregående fråga besvaras jakande, är det förenligt med unionsrätten, med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och med effektivitetsprincipen att en medlemsstat handlar så att beviljande endast får ske av sammansatt ränta (ränta på ränta) motsvarande försenad betalning av ränta på innehållen skatt i strid med unionsrätten enligt förklaring av EU-domstolen (ränta på mervärdesskatt, i detta fall återbetalning) om den beskattningsbara personen inger en extraordinär begäran genom vilken ränta inte konkret begärs, utan skattebeloppet på de obetalda förvärven just vid tidpunkten för upphävandet i den interna rättsordningen av den bestämmelse i medlemsstaten som stred mot unionsrätten som föreskrev en skyldighet att hålla inne mervärdesskatten på grund av denna uteblivna betalning, även om den ränta på mervärdesskatt som utgör grunden för kravet på den sammansatta räntan i den del det avsåg deklarationsperioder före den extraordinära begäran redan förfallit till betalning och fortfarande inte hade betalats?

6. För det fall föregående fråga ska besvaras jakande, är en medlemsstats praxis förenlig med unionsrätten, med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och med effektivitetsprincipen, när denna praxis leder till en förlust av rätten att uppbära sammansatt ränta (ränta på ränta) motsvarande dröjsmål med betalningen av räntan på innehållen skatt i strid med unionsrätten enligt EU-domstolens förklaring (ränta på mervärdesskatt, i detta fall återbetalning) för de krav på ränta på mervärdesskatt som inte rör den deklarationsperiod avseende mervärdesskatt som berörs av den preklusionsfrist som fastställts för att inge en extraordinär begäran, eftersom denna ränta ska anses ha förfallit tidigare?

7. Ska en medlemsstats praxis anses förenlig med unionsrätten och med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet (särskilt med beaktande av effektivitetsprincipen och karaktären av den materiella rättigheten att kräva ränta för den skatt som felaktigt tagits ut och som inte återbetalats) om medlemsstaten genom denna praxis slutgiltigt fråntar en beskattningsbar person möjligheten att kräva ränta på innehållen skatt enligt en nationell bestämmelse som senare fastställts stå i strid med unionsrätten och som förbjöd krav på mervärdesskatt avseende bestämda förvärv som inte betalats på så sätt att

— [enligt denna praxis] kravet på ränta inte ansågs befogat vid den tidpunkt då fordran kunde ställas på [återbetalning] av skatten, med hänvisning till att den bestämmelse som senare förklarades strida mot unionsrätten ännu var giltig (på den grunden att det inte hade skett någon försening och att skattemyndigheten endast hade tillämpat den lagstiftning som var i kraft),

— och senare, när den bestämmelse som begränsade rätten till återbetalning och förklarats oförenlig med unionsrätten hade upphävts i den interna rättsordningen, preskription ansågs föreligga [enligt denna praxis]?

8. Ska en medlemsstats praxis anses förenlig med unionsrätten, med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och med effektivitetsprincipen om enligt denna praxis möjligheten att göra anspråk på dröjsmålsränta som ska betalas på den ränta på mervärdesskatt (återbetalning) som avser den beskattningsbara personen för den skatt som inte återbetalats vid den tidpunkt då den ursprungligen kunde begäras enligt en bestämmelse i den inhemska rätten som senare förklarades oförenlig med unionsrätten, för hela perioden mellan 2005 och 2011, är avhängig av att den beskattningsbara personen befinner sig i en situation då vederbörande kan begära återbetalning av mervärdesskatten för den beskattningsperiod under vilken den nationella bestämmelse som stred mot den aktuella unionsrätten upphävdes i den nationella rättsordningen (september 2011), även om betalningen av räntan på mervärdesskatten (återbetalning) inte hade

skett före denna tidpunkt och inte heller skett därefter, före den tidpunkt då talan väcks vid den nationella domstolen?’

IV. Bedömning

A. Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

30. Den ungerska regeringen har gjort gällande att tolkningsfrågorna inte kan tas upp till sakprövning då det inte ankommer på EU-domstolen utan på den nationella domstolen att pröva frågan som uppkommit i de nationella målen om betalning av ränta. Medan rätten till ränta i fall som dessa grundas på unionsrätten är det fast rättspraxis att det ankommer på medlemsstaterna att ange hur denna ränta ska beräknas och betalas. Det utrymme som ges medlemsstaterna i detta avseende styrs förvisso av behovet att säkerställa iakttagande av principerna om likvärdighet och effektivitet men kontrollen av iakttagande av dessa principer överlämnas åtminstone i första hand enbart till de nationella domstolarna.

31. Från denna utgångspunkt kan det konstateras att samtidigt som den ungerska regeringen hänvisar till frågan om tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning avser dess argument faktiskt EU-domstolens behörighet att pröva dessa frågor i huvudsak på grund av att det ankommer på de nationella domstolarna ensamma att avgöra huruvida nationell lagstiftning är förenlig med principerna om likvärdighet och effektivitet.

32. I detta avseende är det visserligen riktigt att artikel 267 FEUF inte ger EU-domstolen behörighet att tillämpa unionsrättsliga bestämmelser på ett visst fall utan endast att avgöra tolkningen av fördragen och rättsakter som antagits av unionens institutioner.(4) Det kan emellertid konstateras att de ställda frågorna varken rör konkret tillämpning av unionsrätten i de nationella målen eller bestämmandet av det exakta ersättningsbelopp som tillkommer sökandena, utan snarare den tolkning som ska ges av vissa bestämmelser eller unionsrättsliga principer under sådana omständigheter som föreligger i målen. I synnerhet frågan huruvida och i vilken omfattning medlemsstaterna har ett visst utrymme för att bestämma sättet för beräkning av ersättningen som ska beviljas på grund av tillämpningen av en bestämmelse som förklarats oförenlig med unionsrätten är i sig en fråga om tolkning av unionsrätten. Allt detta betyder att EU-domstolen är fullt behörig att behandla denna fråga.

33. Jag anser följaktligen att EU-domstolen är behörig att besvara tolkningsfrågorna och därför inte ska förklara att de ställda frågorna inte kan tas upp till sakprövning.

B. Inledande synpunkter

34. Innan de olika frågor som uppkommer i dessa två mål behandlas är det nödvändigt att göra några inledande kommentarer om det sammanhang i vilket de uppkom.

35. I sin dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530) förklarade domstolen att Ungern hade åsidosatt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet samt principen om skatteneutralitet genom att tillämpa villkoret om betalt vederlag beträffande krav på återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt. Jag avser inte att gå in på skälen som låg till grund för denna dom. Det är emellertid viktigt att framhålla att i kraft av unionsrättens företräde medförde denna dom en skyldighet för Ungern att dra nödvändiga slutsatser därav.

36. Dessa skyldigheter innefattar upphävande av villkoret om betalt vederlag av den medlemsstaten,(5) återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som fortfarande förelåg på dagen för domen av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530)(6) och ersättning för beskattningsbara personers förlust till följd av tillämpning av

det villkoret.(7) De förevarande målen rör endast den sistnämnda skyldigheten. I detta avseende ska det erinras om att den omständigheten att en medlemsstat åsidosatt unionsrätten inte i sig själv är tillräcklig för att hålla staten ansvarig för den skada som orsakats. De tre villkoren som utvecklats i målet Francovich(8) ska vara uppfyllda för att en medlemsstat ska ådra sig ansvar: i) den bestämmelse i unionsrätten som överträtts ska vara avsedd att medföra rättigheter för enskilda, ii) överträdelsen ska vara tillräckligt allvarlig och iii) det ska föreligga direkt orsakssamband mellan överträdelsen och förlusten eller skadan som drabbat de enskilda.(9) Enligt fast rättspraxis avseende ansvarighet för EU-institutioner som enligt min uppfattning är analogt tillämplig på enskilda medlemsstaters ansvar(10) ska den lidna skadan vara faktisk och säker.(11) Eftersom den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten, såvitt avser de nationella målen, kunde ha återanvänts i den följande skattedeklarationen som avdrag från utgående mervärdesskatt kan man fråga sig huruvida den skada för vilken ersättning begärs är faktisk och säker.(12)

37. Det ska dock framhållas att domstolen i Delphi-beslutet var mycket uttrycklig på denna punkt: "beskattningsbara personer som fått återbetalning av överskjutande [avdragsgill] mervärdesskatt efter en rimlig tid ... har rätt till dröjsmålsränta enligt unionsrätten".(13) Mot bakgrund av detta beslut är det tydligt att Ungern har en skyldighet att föranstalta om lämpliga räntebetalningar för att ersätta beskattningsbara personer som drabbades av förlust till följd av införandet av villkoret om betalt vederlag.

38. De enda frågor som återstår att besvara avser därför omfattningen av den ersättning som ska ges och de medel som Ungern ska tillhandahålla för att göra det möjligt för beskattningsbara personer att utöva den rätt till ersättning som de har enligt unionsrätten. Det är just dessa båda frågor som nu tas upp i dessa förenade mål. Dessa mål ska följaktligen betraktas för vad de verkligen är, nämligen två mål som avser omfattningen av medlemsstaters skyldighet att ersätta den skada som de orsakat till följd av deras underlåtenhet att korrekt tillämpa unionsrätten. Beträffande den första frågan erinras om att när Francovich-villkoren är uppfyllda kan medlemsstater undvika ansvar endast i tre särskilda fall.

39. För det första kan skyldigheten att betala ersättning ha preskriberats enligt nationell rätt. Jag avser här att behandla denna fråga i samband med den sjunde frågan.

40. För det andra kan den drabbade ha bidragit till sin egen skada.(14) Detta undantag är naturligtvis inte tillämpligt i det nationella målet.

41. Ett tredje undantag kan möjligen bli aktuellt när ersättningsbeloppet i fråga kan innebära sådana vidsträckta finansiella kostnader för staten i fråga att det rubbar stabiliteten i dess offentliga finanser. Kanske med undantag för mycket exceptionella omständigheter(15) är denna domstol *ensam* behörig att begränsa eller tillfälligt skjuta upp verkan av unionsrätten för att beakta exceptionella omständigheter.(16) Medlemsstater kan följaktligen inte åberopa sin goda tro eller förekomsten av exceptionella omständigheter, såsom risken för att stabiliteten hos offentliga finanser rubbas, vid sina egna nationella domstolar för att erhålla en nedsättning av den ersättning som eljest ska utges, naturligtvis med antagande av att Francovich-villkoren är uppfyllda.(17) Eftersom Ungern i förevarande mål inte har tagit upp dessa frågor inför denna domstol och mot bakgrund av att det inte framgår att några sådana exceptionella omständigheter föreligger, såsom de som angetts i domstolens praxis, saknar detta undantag betydelse i förevarande fall.

42. Då de två sista undantagen inte är tillämpliga här och medlemsstaten har konstaterats vara ansvarig för skada rör den fråga som uppkommer endast omfattningen av den ersättning som ska betalas.

43. I detta avseende kan det konstateras att enligt vissa domar har enskilda rätt till *full*

ersättning för den lidna skadan(18) medan enligt vissa andra domar, i synnerhet i skattefrågor som gällde betydande belopp, medlemsstater har skyldighet att endast säkerställa en *adekvat* ersättning för den lidna skadan.(19)

44. För min del anser jag inte att dessa två slag av avgöranden faktiskt står i strid med varandra. Enligt min uppfattning är vad domstolen försökt belysa genom att använda ordet "adekvat" att i vissa särskilda fall kan den grundläggande skyldigheten att betala *full ersättning* för skada orsakad av åsidosättande av unionsrätten behöva anpassas i vissa fall av praktiska hänsyn och generella lämplighetsskäl. Även om Francovich-villkoren är uppfyllda är med andra ord enskildas rätt grundad på unionsrätten att få full ersättning för åsidosättande därav inte absolut. Jag intar denna ståndpunkt av följande skäl.

45. För det första innehåller unionsrätten själv i vissa fall en särskild regel för beräkning av den ersättning som ska beviljas. Som domstolen emellertid har påpekat innehåller varken mervärdesskattedirektivet eller någon annan unionsrättsakt någon metod för beräkning av räntan vid försenad återbetalning av överskjutande mervärdesskatt. Detta undantag är således inte tillämpligt här.

46. För det andra kan, för det fall den exakta beräkningen av skadan är orimligt svår, ersättningen beräknas enligt en metod som utan att nödvändigtvis vara exakt avser att så långt är möjligt erbjuda full kompensation av skadan.(20)

47. Om ersättningsreglerna som medlemsstaterna inför syftar till att åtminstone erbjuda något som ligger nära full ersättning för liden skada till följd av överträdelse av unionsrätten är för det tredje de praktiska arrangemangen för att nå detta mål med nödvändighet en uppgift för medlemsstaterna, eftersom ett sådant mål kräver beaktande av vissa inhemska ekonomiska variabler. Medlemsstaterna har därför rätt att ange vilka indikatorer eller satser som ska beaktas mot bakgrund av gällande indikatorer. De får naturligtvis inte välja en sats som inte åtminstone syftar till full ersättning för den faktiska och säkra förlust eller skada som inträffat.

48. Jag tror därför att när domstolen i sitt beslut av den 7 juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ej publicerat, EU:C:2014:2127) hänvisade till sin dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail Ltd m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478) där det i punkt 27 förklarades att det "ankommer ... på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur sådan ränta ska betalas, bland annat villkoren för räntesatsen och sättet för beräkning (enkel eller sammansatt ränta)" var domstolens avsikt inte att avvika från principen om full ersättning utan snarare att hänvisa till det förhållandet att den exakta räntesats som ska tillämpas, den som ger full ersättning, beror av den situation som faktiskt är rådande i varje medlemsstat.(21)

49. Bortsett från dessa situationer är varje enskild person som lider skada orsakad av en överträdelse av unionsrätten berättigad till full ersättning så snart som de tre villkoren som utvecklats i Francovich-målet för en medlemsstats ansvar har uppfyllts. Beviljande av något som åtminstone ligger nära full ersättning är nödvändigt för att säkerställa unionsbestämmelsernas fulla verkan som krävs enligt principen om unionsrättens företräde(22) och på grund av den grundläggande rätten till ett effektivt rättsmedel inför en domstol som fastställs i artikel 47 första stycket i stadgan.

50. De beskattningsbara personerna i det nationella målet som led ekonomisk skada på grund av tillämpning av villkoret om betalt vederlag är således i princip berättigade till ett belopp som innebär full kompensation. Eftersom i synnerhet den ungerska regeringen inte har gjort gällande inför denna domstol när målet kommissionen/Ungern var anhängigt att exceptionella omständigheter förelåg som motiverade att tillämpningen i tiden av unionsrätten ska skjutas upp, kan den inte längre framföra detta yrkande. I vart fall är inte beloppen i fråga, även om de är

betydande, inte av sådan betydelse att de äventyrar stabiliteten i denna medlemsstats offentliga finanser.

51. I den omfattning som i situationer som de som är i fråga den lidna skadan består i förlusten av tillgång till ett penningbelopp under en begränsad tid ska skadan dessutom beräknas i förhållande till priset som måste betalas för att få låna samma belopp från ett kreditinstitut. Denna ersättning måste därför beräknas i form av ränta. Denna är emellertid inte strängt taget dröjsmålsränta i den vanliga betydelsen i domstolens praxis.

52. I detta avseende bör det framhållas att olika slags ränta och deras beteckningar varierar från den ena medlemsstaten till den andra och att domstolen i sin praxis inte alltid har varit konsekvent vid användningen av vissa begrepp. I synnerhet förefaller begreppet "dröjsmålsränta" ibland ha använts i samma betydelse som det franska begreppet "intérêt moratoire"(23) som förutsätter förekomsten av en erkänd skuld och vid andra tillfällen i en mer allmän betydelse som beteckning på all slags ränta som avser sen betalning oavsett om den är en straff- eller kompensationsränta.(24) Jag avser därför snarare att inrikta mig på syftet med de olika ränteslagen än på hur de betecknas eller beskrivs vilket kan variera i nationell rätt och praxis.

53. Beträffande den andra frågan, det vill säga sättet enligt vilket ersättningen ska betalas av medlemsstater, framgår det av fast rättspraxis att dessa villkor omfattas av varje medlemsstats processuella autonomi.(25) I avsaknad av unionslagstiftning på detta område ankommer det på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa *villkoren*, och inte beloppet, enligt vilka ränta ska betalas.(26) Dessa villkor ska dock vara förenliga med principerna om rättsmedlens likvärdighet och effektivitet.(27)

54. Principen om effektivitet kräver att medlemsstater inrättar en ordning med rättsmedel och förfaranden som inte gör att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten.(28) Förfarandereglerna för detta rättsmedel får således inte vara utformade på ett sådant sätt att de gör det omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som tilldelas enskilda i unionens rättsordning.(29) Bredare sett kräver denna princip att de rättigheter som enskilda har enligt unionsrätten ska tillämpas på ett effektivt sätt.(30)

55. Principen om likvärdighet kräver att den aktuella nationella bestämmelsen tillämpas på samma sätt på talan som grundar sig på åsidosättande av unionsrätten som på talan som grundar sig på åsidosättande av nationell rätt när föremålet och grunden för talan är likartade med beaktande av såväl föremålet för som de väsentliga beståndsdelarna i en sådan, på nationell rätt grundad, talan som påstås vara likartad.(31) För att avgöra huruvida principen om likvärdighet har iakttagits i de nationella målen är det därför nödvändigt att pröva huruvida det finns, utöver en sådan preskriptionsregel som föreligger i de nationella målen som är tillämplig på talan som avser säkerställa att enskildas rättigheter som grundas på unionsrätten skyddas enligt inhemsk rätt, en preskriptionsregel som är tillämplig på inhemsk talan och huruvida med beaktande av deras föremål och väsentliga beståndsdelar dessa båda preskriptionsregler kan anses vara likartade.(32)

56. Det är mot bakgrund av dessa principer som tolkningsfrågorna ska prövas.

57. Eftersom beskattningsbara personer i princip är berättigade att erhålla åtminstone något som uppgår till full ersättning för den lidna skadan, avser jag att göra en gemensam prövning av de olika frågor som avser förenligheten med unionsrätten av sättet för beräkning av ersättningsbeloppet som används i berörd nationell praxis.

C. De tre frågorna i mål C-13/18 och de två första frågorna i mål C-126/18

58. Respektive hänskjutande domstol vill i huvudsak genom sina tre frågor i mål C-13/18 och

sina två första frågor i mål C-126/18 få klarhet i huruvida artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och principerna om effektivitet och likvärdighet samt om direkt effekt och proportionalitet ska, i en situation som föreligger i de nationella målen, tolkas på det sättet att hinder föreligger för en nationell praxis enligt vilken ränta som ska erläggas på grund av tillämpning av villkoret om betalt vederlag beräknas enligt en räntesats motsvarande centralbankens räntesats och inte två gånger denna räntesats som föreskrivs i den berörda nationella lagstiftningen för försenad betalning från myndigheterna av förfallen skuld.

59. Då rätten till något som antingen uppgår till full ersättning eller något i närheten därav grundas på principen om unionsrättens företräde är det i detta sammanhang som jag avser pröva de tre frågorna i mål C-13/18 och de två första frågorna i mål C-126/18.

1. ***Den nationellapraxisens förenlighet med rätten till full ersättning***

60. Som jag redan har anfört kräver unionsrätten i princip full ersättning för skadan förutsatt naturligtvis att Francovich-villkoren är uppfyllda. För att bedöma den aktuella nationella praxisens förenlighet med unionsrätten är det nödvändigt att först bestämma skadan som orsakats av tillämpningen av villkoret om betalt vederlag och sedan huruvida den ersättning som föreskrivs i den nationella praxisen syftar till att fullt ut täcka den förlust och skada som lidits.

61. Som jag förklarade tidigare består den skada som orsakats i de nationella målen i det oriktiga berövandet av rätten att erhålla återbetalning av den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten inom de tidgränser som föreskrivs i den nationella lagstiftningen.⁽³³⁾ Eftersom skattebetalare ändå hade rätt att använda detta överskott i efterföljande mervärdesskattedeklaration som kvittning mot en mervärdesskatteskuld kan en sådan skada i praktiken behandlas som en motsvarighet till en försenad betalning.⁽³⁴⁾ Som är fallet med försenad betalning är det därför nödvändigt i) att fastställa den tid varunder den beskattningsbara personen var berövad sina rättigheter (nedan kallad referensperioden) och ii) att på den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten för vilken den berörda personen inte kunde erhålla en återbetalning tillämpa en räntesats som återspeglar följderna av detta berövande för att beräkna ersättningsbeloppet.

62. Under de omständigheter som är i fråga i de nationella målen är börjedagen för referensperioden den dag när den överskjutande avdragsgilla skatten skulle ha betalats till skattebetalaren om villkoret om betalt vederlag inte hade tillämpats.

63. I detta avseende erinras om att det ankommer på medlemsstaterna att bestämma på vilken dag återbetalning ska ske förutsatt att denna dag ligger inom rimlig tid efter det att mervärdesskattedeklarationen har avgetts (nedan kallad den rimliga återbetalningsperioden).⁽³⁵⁾

64. Beträffande slutdagen i denna referensperiod måste man med hänsyn till den skada som är ifråga i de nationella målen skilja på två hypoteser beroende på huruvida den berörda personen slutligen har uppfyllt villkoret om betalt vederlag eller huruvida den berörda personen inte hade något annat val än att föra över den överskjutande mervärdesskatten till den följande deklARATIONEN.

65. I den första situationen, eftersom skadan upphörde den dag när mervärdesskatten slutligen återbetalades, är den dagen slutdagen i den rimliga återbetalningsperioden.

66. I den andra situationen beror slutdagen i den rimliga återbetalningsperioden på huruvida den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten som förts vidare användes fullt ut till kvittning mot en mervärdesskatteskuld eller inte. Om detta var fallet upphörde skadan den dag som den beskattningsbara personen skulle ha varit skyldig att betala denna mervärdesskatteskuld om den

överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten inte hade kvittats mot den mervärdesskatteskulden. I den situation där den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten inte har använts fullt ut på grund av brist på tillräcklig mervärdesskatteskuld sträcker sig verkan av tillämpning av villkoret om betalt vederlag till den påföljande mervärdesskattedeklarationen. Det följer härav att i princip ska för varje av dessa påföljande beskattningsperioder åtskillnad göras mellan den del av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som är ny och den del som har förts vidare från tidigare deklarationer. För den del motsvarande överföring av tidigare överskott ska inte någon rimlig återbetalningsperiod tillämpas, eftersom om den beskattningsbara personen hade erhållit återbetalning av överskottet skulle han eller hon ha åtnjutit motsvarande belopp utan avbrott.

67. Allt detta är tillräckligt för att visa att den exakta kvantifieringen av den lidna skadan i förevarande mål är relativt komplicerad.

I detta sammanhang kan den nationella praxisen i fråga sägas förenkla den beräkning som behöver genomföras. Det framgår av akten i målet att Ungern behåller som börjedag i den rimliga återbetalningsperioden, som används för att beräkna skadan, dagen efter tidsfristen för avgivande av mervärdesskattedeklarationen. Detta betyder att ersättningen beräknas genom att som börjedag inte ta den dag när återbetalning skulle ha erlagts utan den dagen efter tidsfristen för avgivande av mervärdesskattedeklarationen i vilken den beskattningsbara personen angett ett negativt mervärdesskattebelopp.

68. Beträffande slutdagen för beräkning av skadan behåller den nationella praxisen tidsfristen för avgivande av nästa deklaration. Följaktligen beräknas för varje mervärdesskattedeklarationsperiod ett nytt skadebelopp vilket innebär att den definitiva skadan räknas samman den sista dagen i tidsfristen för avgivande av mervärdesskattedeklarationen i vilken den beskattningsbara personen har angett ett negativt mervärdesskattebelopp.

69. Trots att denna metod är olik den som kan användas för att beräkna den lidna skadan med en exakt redovisningsprecision har den fördelen av att den förenklar denna beräkning, eftersom den inte, i kommande beräkningar, gör skillnad mellan den del av den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten, som är hänförlig till ett tidigare överskott som har förts vidare, och ett nytt överskott. Eftersom inte någon återbetalningstid tillämpas saknar faktiskt orsaken till påföljande överskjutande avdragsgill mervärdesskatt betydelse. Av detta skäl är denna metod till och med mer fördelaktig för beskattningsbara personer än den som medför full ersättning, eftersom inte någon tid motsvarande återbetalningstiden som normalt tillämpas beaktas.

70. Som jag har nämnt godtar domstolen att när det är svårt att exakt bestämma den lidna skadans omfattning kan en metod användas som bygger på en rimlig grad av uppskattning, förutsatt att ersättningsbeloppet inte påverkas i alltför hög utsträckning. Då det här är ganska svårt att exakt beräkna den uppkomna skadan anser jag att Ungern i princip hade rätt att förenkla denna beräkning.

71. Vad beträffar den räntesats som ska tillämpas för att erhålla full ersättning ska den motsvara den ränta som en beskattningsbar person skulle ha betalt för att från ett kreditinstitut låna det belopp som motsvarar den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten. Den tillämpliga räntesatsen kan därför antas vara lika med den som tillämpas av den behöriga centralbanken för mycket korta lån, förutsatt att denna räntesats ökas för att återspegla den marginal som kreditinstituten normalt tillämpar.⁽³⁶⁾ Om en beskattningsbar person måste låna pengar för att lösa ett kassaflödesproblem som orsakas av att han eller hon inte fick återbetalning av sin överskjutande avdragsgilla mervärdesskatt, skulle den personen behöva betala mer än den räntesats som tillämpas av den behöriga centralbanken vilken endast tillämpas i förhållande till kreditinstitut.

72. Det kan vid första anblicken tyckas att den metod som används i de nationella målen uppfyller kraven i unionsrätten. Vid närmare betraktelse kan emellertid den beräkningsmetod som används i den nationella praxisen i fråga sägas innehålla två moment som enligt min uppfattning inte är förenliga med principen om full ersättning.

73. Det första avser den räntesats som tillämpas. Den räntesats som föreskrivs i den nationella praxisen är den som tillämpas av centralbanken utan någon som helst ökning med hänsyn till den marginal som vanligtvis tillämpas av kreditinstituten. Även om det ankommer på medlemsstaterna att välja den ränta som är tillämplig med hänvisning till deras ekonomiska situation⁽³⁷⁾ kvarstår det faktum att för att erhålla full ersättning (eller i vart fall något i närheten av detta belopp) kan inte den valda räntan begränsas till den basränta som tillämpas av centralbanken.

74. Det andra momentet, som har större betydelse, avser penningvärdesförsämring på grund av tidens gång. Begreppet full ersättning innebär att när som i de nationella målen skadan beräknas per den dag som den definitivt fastställs – snarare än när den fastställdes av skattemyndighet eller nationell domstol – ska ytterligare ränta, motsvarande penningvärdesförsämringen sedan skadan definitivt fastställts, läggas till betalt vederlag.⁽³⁸⁾

75. Det är enligt min uppfattning betalning av denna ränta som domstolen hade i åtanke i punkt 34 i beslut av den 7 juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ej publicerat, EU:C:2014:2127) när den förklarade att "beskattningsbara personer som har erhållit en återbetalning av överskjutande mervärdesskatt senare än inom en rimlig tid, vilket ankommer på den nationella domstolen att kontrollera, har rätt till betalning av dröjsmålsränta enligt unionsrätten".⁽³⁹⁾

76. Jag bör i detta avseende framhålla att denna ränta inte ska beräknas på grundval av den ränta som tas ut av kreditinstitut (eller centralbanken) utan snarare med hänsyn till inflationen, eftersom förevarande mål i grunden gäller penningvärdesförsämring av den lidna skadan i tiden efter dagen för dess definitiva fastställande.

77. I förevarande mål framgår det av informationen från de hänskjutande domstolarna som bekräftades av parterna i svar på en skriftlig fråga att den nationella praxisen i fråga föreskriver betalning av sammansatt ränta, men att denna ränta börjar löpa från dagen efter slutet på den 45 dagar långa återbetalningsperioden för mervärdesskattedeklaration september 2011,⁽⁴⁰⁾ som var den 6 december 2011 med bortseende från icke-arbetsdagar. deklarationen avgetts efter antagande av ändringslagen som inte var senare än den 6 december 2011.

78. Den skada som den beskattningsbara personen lidit kan emellertid ha inträffat och upphört långt före den dagen, eftersom som tidigare nämnts beskattningsbara personer kanske har kunnat uppfylla villkoret om betalt vederlag innan de ska avge sin nästa mervärdesskattedeklaration eller de kan ha använt den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatt som kvittning mot en mervärdesskatteskuld i deras nästa mervärdesskattedeklaration.⁽⁴¹⁾

79. Det förefaller som att den sammansatta ränta som föreskrivs i den nationella praxisen faktiskt är av ett annat slag, eftersom denna ränta utgår på grund av förvaltningens sena betalning av ersättningen efter det att begäran om betalning har framförts och inte på grund av den skada som drabbat beskattningsbara personer till följd av tillämpning av villkoret om betalt vederlag.

80. Jag konstaterar följaktligen att den nationella praxis som är i fråga i de nationella målen inte föreskriver betalning av någon ränta som har till syfte att uppväga penningvärdesförsämringen mellan dagen för det definitiva fastställandet av skadan, vilken är den dag skadebeloppet

beräknas, som här är utgången av tidsfristen för avgivande av nästa deklaration, och dagen då ersättningsbeloppet har godtagits av förvaltningen eller av en domstol och blir en verkställbar fordran.(42)

81. Eftersom den nationella praxisen av detta skäl enligt min uppfattning inte säkerställer adekvat ersättning för den skada som de beskattningsbara personerna i fråga lider, ska den förklaras strida mot unionsrätten.

2. *Alternativ lösning*

82. För det fall emellertid att domstolen anser att det inte krävs ersättning som närmar sig något som uppgår till full ersättning eller i övrigt inte delar föregående bedömning avser jag nu ange en alternativ lösning av de uppkomna frågorna. Jag anser det vara klart att utrymmet för medlemsstaterna att bestämma tillämplig beräkningsmetod på ett eller annat sätt begränsas av principerna om effektivitet och likvärdighet. Återstoden av detta förslag bygger på detta antagande.

83. Principen om effektivitet kräver att de medel som tillhandahålls i nationell rätt gör det möjligt för enskilda att göra gällande de rättigheter som de erhåller på grund av unionsrätten på ett meningsfullt och inte endast teoretiskt sätt. Denna princip ska följaktligen tolkas så att den kräver att medel som föreskrivs i nationell rätt garanterar enskilda rättigheten att begära ersättning för den skada som de lidit till följd av ett åsidosättande av unionsrätten, allt under förutsättning att Francovich-kraven självständigt uppfylls.

84. Även om den ersättning som medlemsstaterna är skyldiga att erbjuda enligt Francovich-domen inte skulle behöva uppgå till full ersättning anser jag ändå att de ska ersätta enskilda för penningvärdesförsämringen av ersättningens värde när denna har beräknats avseende en tidigare händelse, som i de nationella målen, det vill säga den dag skadan definitivt fastställdes.(43)

85. Jag anser följaktligen att även om den ersättningsnivå som medlemsstaterna ska erbjuda inte behöver närma sig full ersättning ska den nationella praxisen i fråga i de nationella målen inte anses säkerställa adekvat ersättning.

86. Beträffande principen om likvärdighet kräver den som jag redan anfört att alla regler avseende en talan ska tillämpas på samma sätt på en talan som grundar sig på ett åsidosättande av unionsrätten som på en liknande talan som grundar sig på ett åsidosättande av nationell rätt.(44) Det är emellertid klart att denna princip däremot inte kan tolkas så, att den ålägger en medlemsstat en skyldighet att utvidga sitt mest fördelaktiga nationella system för återkrav till att omfatta samtliga fall av talan om återbetalning av avgifter eller pålagor som har tagits ut i strid med unionsrätten.(45)

87. Den nationella ersättningspraxis som är i fråga i de nationella målen föreskriver tillämpning, inte av 37 § punkt 6 i taxeringslagen som anger tillämpning av en ränta motsvarande två gånger den ungerska centralbankens ränta, utan av 124/C § och 124/D § i taxeringslagen som föreskriver tillämpning av en ränta som är lika med den ungerska centralbankens basränta.

88. Det framgår emellertid klart av ordalydelsen i 124/C § och 124/D § i taxeringslagen att de inte endast är tillämpliga för det fall EU-domstolen förklarar att nationell lagstiftning, såsom den som var tillämplig i Ungern, strider mot unionsrätten, utan också när Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen) eller Kúria (Högsta domstolen) förklarar att nationell lagstiftning strider mot ungersk grundlag eller, i fråga om kommunala bestämmelser, mot varje annan lagbestämmelse.

89. Under dessa omständigheter förefaller det som att, fastän det ankommer på den nationella

domstolen att avgöra detta, 124/C § och 124/D § i taxeringslagen utgör en lex specialis som är särskilt avsedd att reglera följderna av en dom genom vilken en högre domstol förklarar att en nationell bestämmelse strider mot en högre norm som tillämpades lika på talan grundad på unionsrätten och talan grundad uteslutande på nationell rätt.

90. Det skäl som Kúria (Högsta domstolen) anført för att motivera tillämpningen av 124/C § och 124/D § snarare än 37 § punkt 6 i taxeringslagen kan på ett sätt förvisso anses vara något förvånande. Enligt den domstolen förklaras tillämpningen av dessa två bestämmelser av förhållandet att under sådana omständigheter som är i fråga i de nationella målen begick skattemyndigheterna inte någon överträdelse av den nationella lagstiftningen som var i kraft när de tillämpade villkoret om betalt vederlag, eftersom detta villkor då var i kraft. Uttryckt på detta sätt förefaller denna förklaring innebära ett förnekande av att det tidigare villkoret om betalt vederlag från början stred mot unionsrätten.

91. Medan Kúrias (Högsta domstolen) förklaring kan anses vara något förvånande påverkar inte detta i sig självt den nationella praxisens förenlighet med unionsrätten. Jag kommer till den slutsatsen då så snart som de rättsmedel som ställts till enskildas förfogande av medlemsstaterna är förenliga med unionsrätten föranleder förhållandet att skälen för deras tillämpning är felaktiga inte att de strider mot unionsrätten. Eftersom 124/C § och 124/D § är tillämpliga utan åtskillnad på både talan grundad på unionsrätten å ena sidan eller uteslutande på nationell rätt å den andra kan det därför inte föreligga något åsidosättande av likvärdighetsprincipen.(46)

92. Mot bakgrund av det tidigare angivna resonemanget avser jag besvara de tre frågorna som ställts i mål C-13/18 och de två första frågorna i mål C-126/18 på följande sätt: principen om unionsrättens företräde ska tolkas på det sättet att den i en situation som den som beskrivits av de hänskjutande domstolarna utgör hinder för en nationell praxis som beräknar ränta för att ersätta skada som orsakats av tillämpning av villkoret om betalt vederlag på en ränta motsvarande den som tillämpas av den behöriga centralbanken för dess återfinansieringsverksamhet utan att vare sig öka denna räntesats för att återspegla den ränta som en beskattningsbar person som inte är ett kreditinstitut skulle ha betalt för att låna samma belopp eller föreskriva någon ränta för att kompensera penningvärdesförsämringen av ersättningsens värde när denna har beräknats från den dag då denna skada definitivt fastställdes.

D. De sex sista frågorna som ställts av den hänskjutande domstolen i mål C-126/18

93. Innan jag behandlar de sex sista frågorna som ställts av den nationella domstolen i mål C-126/18 vill jag framföra flera inledande synpunkter.

94. För det första konstaterar jag att den hänskjutande domstolen i sina frågor i mål C-126/18 nämner artikel 183 i mervärdesskattedirektivet som är den bestämmelse som inte hade efterlevts av Ungern med avseende på det tidigare villkoret om betalt vederlag. Då emellertid denna artikel inte innehåller några processuella bestämmelser förefaller denna bestämmelse inte vara relevant. Fastän den hänskjutande domstolen endast hänvisar till effektivitetsprincipen i sina frågor förefaller det dessutom nödvändigt att också behandla frågorna med utgångspunkt i likvärdighetsprincipen, eftersom dessa två principer fastställer gränser för medlemsstaternas processuella autonomi vid utformningen av deras medel för erhållande av ersättning.

95. För det andra, då den nationella praxisen i fråga endast föreskriver betalning av sammansatt ränta vid sen betalning av ränta som avser utgöra ersättning för tillämpning av villkoret om betalt vederlag, anser jag att, då dessa frågor avser sammansatt ränta så avser de egentligen dröjsmålsränta på grund av dröjsmål med betalning av ersättningen. (47) Mot bakgrund av mitt svar i punkterna 78–80 ovan kvarstår under alla omständigheter att pröva villkoren enligt vilka sådan dröjsmålsränta ska erläggas.

96. För det tredje kan de sex sista frågorna i mål C-126/18 antyda att villkoren för att erhålla ränta är i hög grad restriktiva. Av den hänskjutande domstolens beskrivning av de faktiska omständigheterna framgår emellertid att den nationella praxisen i fråga inte är fullt så restriktiv som dessa frågor förefaller innebära. Det förefaller faktiskt som att beskattningsbara personer som drabbats av tillämpning av villkoret om betalt vederlag ändå hade rätt att erhålla dröjsmålsränta även om de inte gav in någon extraordinär begäran om skattemyndigheten inte så snart som deras krav getts in betalade ersättningen inom den tid som föreskrivs i 37 § punkt 4 i den ungerska taxeringslagen.(48)

97. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen i mål C-126/18 att kontrollera att hypoteserna som ställs i frågorna svarar mot de faktiska omständigheterna i fråga i det nationella målet.

1. *Den tredje frågan*

98. Genom sin tredje fråga vill den nationella domstolen i mål C-126/18 i huvudsak få klarhet i huruvida principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas på det sättet att de utgör hinder för en nationell praxis som under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet som börjedag för beräkning av dröjsmålsränta varken tar den dag när skadan inträffade eller den dag när räntan som betalts som ersättning för huvudskadan första gången förföll till betalning, utan snarare en senare tidpunkt.

99. Jag vill i detta avseende framhålla att enligt min uppfattning innebär skyldigheten att betala vad som i huvudsak närmar sig full ersättning för skada orsakad av överträdelse av unionsrätten inte i sig en skyldighet för den berörda medlemsstaten att betala dröjsmålsränta för det fall att betalning av ersättningen erläggs för sent. Betalning av sådan ränta härrör inte direkt från den berörda medlemsstatens överträdelse av unionsrätten, utan snarare från den objektiva omständigheten att staten i fråga betalar en förfallen skuld för sent.

100. Jag anser i detta avseende att effektivitetsprincipen kräver att medlemsstaterna i sin lagstiftning föreskriver betalning av dröjsmålsränta vid försenad betalning av ersättning för den statens bristande iakttagande av dess skyldigheter enligt unionsrätten. Medlemsstaterna skulle annars inte ha något incitament till att betala ersättningen till enskilda som drabbats av följderna av en kränkning av unionsrätten, vilket är en situation som skulle resultera i att deras rätt till full ersättning berövades effektivitet.(49)

101. I det nationella målet förefaller Dalmandi anse att dröjsmålsränta skulle ha tillämpats från den dag som villkoret om betalt vederlag upphävdes eller till och med från den dag EU-domstolen meddelade sin dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530) då skattemyndigheten automatiskt skulle ha beslutat om ersättning för tillämpningen av detta villkor.

102. När domstolen förklarar att en medlemsstat har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt unionsrätten genom att tillämpa en nationell lagbestämmelse kräver visserligen principen om unionsrättens företräde att denna medlemsstat omgående vidtar nödvändiga åtgärder för att upphäva den lagstiftningen och dess nationella myndigheter ska omedelbart upphöra att tillämpa

den.(50)

103. Varken principen om unionsrättens företräde eller principen om rättsmedlens effektivitet kräver emellertid att medlemsstaterna ska av egen kraft ombesörja ersättning avseende den skada som de har orsakat genom åsidosättande av unionsrätten eller ens avbryta preskriptionstiderna genom att som Ungern gjort införa ett administrativt ersättningsförfarande.

104. Det är riktigt att om denna domstol finner att en lagstiftnings- eller förvaltningsåtgärd som vidtagits av myndigheterna i en medlemsstat strider mot unionsrätten är den staten skyldig att upphäva åtgärden i fråga och att med tillämpning av Francovich-principerna ombesörja ersättning för de rättsstridiga följderna därav.(51)

105. Som domstolen emellertid vid upprepade tillfällen har framhållit regleras förfarandet för betalning av ersättning för överträdelse av unionsrätten i nationell rätt som kan kräva att krav framställs om betalning av ersättning.(52) Enbart det förhållandet att omedelbart efter meddelandet av domen av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530) eller även efter antagandet av ändringslagen Ungern inte på eget initiativ betalade någon ersättning till de beskattningsbara personerna som har drabbats av tillämpningen av villkoret om betalt vederlag utlöser inte automatiskt tillämpningen av dröjsmålsränta avseende denna ersättning. Det är endast om den nationella lagstiftningen föreskriver, när en del av den nationella lagstiftningen har av domstol förklarats strida mot en högre lags bestämmelser, att sådan ränta löper *ipso jure* från domens meddelande som den berörda medlemsstaten i kraft av likvärdighetsprincipen är skyldig att på eget initiativ tillämpa dröjsmålsränta.

106. Då medlemsstater således inte är skyldiga att självmant erbjuda ersättning med avseende på skada som de orsakat på grund av överträdelse av unionsrätten följer det i sin tur att en medlemsstat i princip får föreskriva att dröjsmålsränta inte ska börja löpa från dagen för skadans uppkomst.

107. Likaledes är medlemsstaterna inte skyldiga att föreskriva att sådan ränta ska betalas omedelbart efter det att berörd myndighet eller domstol slagit fast att skadan ska ersättas.

108. Det är riktigt att medlemsstaterna, vid sen betalning av ersättning enligt unionsrätten, måste föreskriva betalning av sådan ränta. Statsförvaltningen kan emellertid inte förväntas betala denna ersättning omgående så snart som skadan har erkänts.(53) Effektivitetsprincipen kräver därför inte att medlemsstaterna föreskriver att börjedagen för beräkning av dröjsmålsränta ska vara dagen för skadans uppkomst eller den på vilken ränta som betalats som ersättning för huvudskadan första gången förföll till betalning, utan att börjedagen ligger inom rimlig tid efter det att skadan har erkänts antingen av det berörda förvaltningsorganet eller en domstol.

109. Som jag uppfattar den nationella praxisen i det nationella målet föreskriver den betalning av sådan ränta när statsförvaltningen har underlåtit att betala ränta för att ersätta skadan inom 30 dagar (45 dagar i vissa fall) från avgivande av begäran om ersättning, vilket syns vara en rimlig tid för förvaltningen att bedöma innehållet i begäran. Denna tid kan därför inte anses strida mot effektivitetsprincipen.

.

.

110. Vad beträffar likvärdighetsprincipen ankommer det på den hänskjutande domstolen i mål C-126/18 att kontrollera att i målet i fråga inte kortare tidsfrister tillämpas när den berörda medlemsstaten ska betala ersättning grundad uteslutande på nationell skatterätt, eftersom den är

den enda som känner till hur denna ränta tillämpas i andra fall.

111. I detta avseende föreslår jag att den tredje frågan besvaras på det sättet att principerna om rättsmedlens effektivitet och likvärdighet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell praxis som, under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet, inte tar som börjedag för beräkning av dröjsmålsränta för sen betalning av ersättning den dag räntan som ersättning för huvudskadan först började löpa, utan snarare en senare dag förutsatt att å ena sidan denna dag inte skjuts upp orimligt lång tid efter det att skyldigheten att betala denna ersättning har erkänts och att å andra sidan samma dag tillämpas vid försenad betalning av ersättning grundad uteslutande på nationell rätt.

2. Den fjärde frågan

112. Genom sin fjärde fråga vill den nationella domstolen i mål C-126/18 i huvudsak få klarhet i huruvida principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas på det sättet att de utgör hinder för en nationell praxis som kräver att beskattningsbara personer framställer ett särskilt krav för att erhålla dröjsmålsränta medan i andra fall där dröjsmålsränta utgår något sådant krav inte är erforderligt då sådan ränta beviljas automatiskt.

113. I detta avseende anser jag att kravet att beskattningsbara personer ska framställa ett särskilt slag av krav inte i sig strider mot effektivitetsprincipen. Ett sådant krav har inte effekten enligt det uttryck som används av domstolen att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten.(54) Om emellertid detta krav ska tillämpas retroaktivt på beskattningsbara personer som väckt talan innan EU-domstolen meddelade sitt avgörande beträffande förenligheten av villkoret om betalt vederlag med unionsrätten skulle detta krav (eller i vart fall kunde) beröva deras talan ändamålsenlig verkan(55) och ska därför anses strida mot effektivitetsprincipen.

114. Vad beträffar likvärdighetsprincipen antyder den ställda frågan som den är formulerad ett åsidosättande av den principen. Som tidigare förklarats kräver likvärdighetsprincipen att samma processuella regler tillämpas på talan som grundas på unionsrätten som på liknande talan grundad på nationell rätt.(56)

115. I det nationella målet framgår emellertid av vissa uppgifter i utredningen att till skillnad från utgångspunkten för den fjärde frågan som den formulerats av den hänskjutande domstolen krävs framställande av ett särskilt krav inte endast under de omständigheter som är i fråga (det vill säga åsidosättande av unionsrätten) utan också i några andra situationer som omfattas uteslutande av nationell rätt.

116. Jag föreslår således en omformulering av den fjärde frågan och besvarar den på det sättet att principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell praxis som kräver att beskattningsbara personer framställer ett särskilt krav när dröjsmålsränta krävs om detta krav tillämpas lika oavsett huruvida skadan som avses med den fordran vars betalning är försenad uppkom genom ett åsidosättande av unionsrätt eller nationell rätt.

3. De femte och den åttonde frågan

117. Genom sin femte fråga vill den hänskjutande domsolen i huvudsak få klarhet i huruvida principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas på det sättet att de utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken dröjsmålsränta endast får beviljas om den beskattningsbara personen har framställt ett krav i vilket ränta inte krävs särskilt utan snarare återbetalning av den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatt som fortfarande förelåg när villkoret om betalt vederlag upphävdes.

118. Denna fråga ligger nära den åttonde frågan i vilken den hänskjutande domstolen vill ha klarhet i huruvida principerna om effektivitet och likvärdighet utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken dröjsmålsränta endast kan krävas om den beskattningsbara personen har förutsättningar för att begära återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt för den deklarationsperiod under vilken villkoret om betalt vederlag upphävdes.

119. Jag kommer därför att pröva dessa två frågor tillsammans även om såvitt jag förstår dem det föreligger en liten skillnad mellan de två: den femte frågan gäller ett formellt krav, det vill säga ett krav att den beskattningsbara personen ska framställa ett krav som inte avser den fordran som har förfallit till betalning medan den åttonde frågan rör ett materiellt villkor, nämligen att den beskattningsbara personen är i en sådan situation att återbetalning av den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten kan krävas för skattedeklarationsperioden under vilken den bestämmelse som stred mot unionsrätten i fråga upphävdes.

120. I dessa avseenden är jag benägen att hålla med om att en praxis som kräver att beskattningsbara personer ska framföra ett särskilt krav avseende dröjsmålsränta även om det är ovanligt inte i sig innebär att det i praktiken bli omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionens rättsordning. Ett sådant villkor strider därför inte mot effektivitetsprincipen förutsatt att följande två villkor uppfylls.

121. För det första ska den beskattningsbara personen på ett relativt klart sätt och i god tid ha informerats om behovet att framföra sådant krav för att erhålla dröjsmålsränta.

122. För det andra ska detta krav inte dölja något materiellt villkor. I synnerhet ska inte detta krav ha effekten att begränsa betalning av dröjsmålsränta till beskattningsbara personer som fortfarande har överskjutande avdragsgill mervärdesskatt när villkoret om betalt vederlag upphävdes. Skadan till grund för fordringen kan ha inträffat långt före den mervärdesskatteberäkning som föregick den beräkning under vilken villkoret om betalt vederlag upphävdes. I denna situation bör den beskattningsbara personen ha rätt att kräva dröjsmålsränta vid sen betalning av ersättningen för denna skada, om den ej preskriberats, även om denne inte har någon överskjutande avdragsgill mervärdesskatt.

123. Jag anser därför att effektivitetsprincipen utgör hinder för medlemsstaterna att begränsa betalning av dröjsmålsränta till beskattningsbara personer som fortfarande har överskjutande avdragsgill mervärdesskatt när villkoret om betalt vederlag upphävdes.

124. Beträffande likvärdighetsprincipen kan denna även åsidosättas om kraven som anges i frågorna fem och åtta endast tillämpas för försenad betalning av ersättning för överträdelse av unionsrätten och inte vid överträdelse av nationell rätt. Det saknas emellertid tillräcklig information för att fastställa om detta faktiskt är fallet i det nationella målet.(57)

125. Detta skulle naturligtvis vara helt annorlunda rörande kravet på att vara i en position att begära återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt för den redovisningsperiod under vilken bestämmelsen i strid med unionsrätten upphävdes, om den senare endast tillämpas med avseende på krav på dröjsmålsränta för sen betalning av förfallen ersättning med avseende

på den specifika tidsperiod när överskjutande avdragsgill mervärdesskatt hade angetts i mervärdesskattedeklarationen som föregick ändringslagen.

126. Då kravet i fråga i ett sådant fall inte skulle hindra betalning av ränta för sen betalning av ersättning för skada som uppkommit före den perioden till en beskattningsbar person som inte längre hade någon överskjutande avdragsgill mervärdesskatt då villkoret om betalt vederlag upphävdes kan inte något åsidosättande av effektivitetsprincipen med fog konstateras föreligga enligt min uppfattning. Detta krav skulle endast vara likvärdigt med att kontrollera förekomsten av en faktisk skada genom att be de berörda personerna att ange huruvida de har överskjutande avdragsgill mervärdesskatt för den löpande mervärdesskatteberäkningen.

127. Mot bakgrund av det föregående föreslår jag att den femte och den åttonde frågan besvaras sålunda att principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas på det sättet att de inte utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken dröjsmålsränta kan utgå endast om en beskattningsbar person har framfört ett krav vars innehåll inte rör betalning av ersättningen för all skada som orsakats av tillämpningen av villkoret om betalt vederlag, utan återbetalning, på dagen för upphävande av detta villkor, av den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten som föreligger på den dagen, om, i syfte att framföra en sådan begäran, den beskattningsbara personen inte på den dagen fortfarande behöver ha överskjutande avdragsgill mervärdesskatt och om ett sådant krav också är tillämpligt vid försenad betalning av ersättning för åsidosättande av nationell rätt.

4. *Den sjätte frågan*

128. Genom sin sjätte fråga vill den nationella domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas på det sättet att de utgör hinder för en medlemsstats nationella praxis enligt vilken dröjsmålsränta tillämpas endast med avseende på ekonomisk förlust som uppkom under den redovisningsperiod för mervärdesskatt som föregick framförandet av begäran.

129. I detta avseende är det nödvändigt att erinra om att skadan i det nationella målet uppkom när överskjutande avdragsgill mervärdesskatt angetts i en skattedeklaration och skattemyndigheten inte inom föreskriven tid enligt nationell rätt återbetalar denna.

130. Genom föreskrift om att dröjsmålsränta tillämpades endast på den skada som uppkom under den redovisningsperiod för mervärdesskatt som föregick framställandet av begäran, kräver därför en nationell praxis som den som är i fråga å ena sidan framställandet av en begäran för varje beskattningsperiod och å andra sidan inför den en preklusionsfrist. Denna preklusionsfrist motsvarar den återstående tiden av beskattningsperioden under vilken ekonomisk skada uppkom, ökad med tiden för den följande beräkningen. Jag avser nu att pröva dessa två följder av den nationella praxisen var för sig.

131. Såttillvida som den nationella praxisen har följden att beskattningsbara personer tvingas framställa krav för det särskilda fall när de påstår att de lidit skada, förefaller inte denna praxis strida mot principerna om effektivitet eller likvärdighet förutsatt att samma villkor också tillämpas vid försenad betalning av en fordran till följd av åsidosättande av en bestämmelse i nationell rätt.(58)

132. Såttillvida som denna nationella praxis har följden att den skapar en preklusionsfrist kan den strida mot effektivitetsprincipen om denna preklusionsfrist är alltför kort för att göra det möjligt för en normalt aktsam och försiktig person att framställa krav på dröjsmålsränta med beaktande av omfattningen av de formella krav som ställs i detta avseende och omfattningen av den relevanta information som tillställs denna person.

133. Detta skulle också vara fallet om nationell praxis tillämpades retroaktivt – exempelvis på perioder innan den antogs – och därmed hindrade utbetalning av dröjsmålsränta för sen betalning av ersättning med avseende på perioden före den innan begäran framställdes. I en sådan situation kunde den beskattningsbara personen uppenbarligen inte klara denna begärningsperiod då denne inte kunde förutse att någon sådan skulle antas. Dessa frågor ankommer dock på den nationella domstolen att bedöma.

134. Beträffande likvärdighetsprincipen ankommer det på den nationella domstolen att avgöra huruvida i åtminstone en liknande situation en liknande tidsperiod tillämpas på en fordran som grundas uteslutande på nationell rätt.

135. Jag föreslår därför att den sjätte frågan besvaras på det sättet att principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken dröjsmålsränta tillämpas endast på ersättning för ekonomisk skada som uppkommit under mervärdesskattedeklarationsperioden som föregick begäran, om denna antagna deklarationsperiod inte är för kort för att göra det möjligt för en normalt aktsam och försiktig person att framställa krav på dröjsmålsränta, om sådant villkor inte tillämpas retroaktivt och om det också tillämpas vid försenad betalning av en fordran som är en följd av åsidosättande av en bestämmelse i nationell rätt.

5. Den sjunde frågan

136. Genom sin sjunde fråga vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas på det sättet att de utgör hinder för en nationell praxis som definitivt berövar den beskattningsbara personen möjligheten att kräva dröjsmålsränta på grund av å ena sidan att villkoret om betalt vederlag var i kraft när den tillämpades och å andra sidan att preklusionstiden för ett sådant krav har löpt ut.

137. Med avseende på den första delen av frågan bör det återigen erinras om att betalning av dröjsmålsränta är nödvändig för att säkerställa verkan av rätten för enskilda att bli fullt ut ersatta för varje skada orsakad av en medlemsstats åsidosättande av unionsrätten. Jag anser därför att förhållandet att den bestämmelse som senare förklarades strida mot unionsrätten var i kraft vid tiden för dess tillämpning sannolikt inte motiverar att dröjsmålsränta inte ska tillämpas.(59)

138. Vad gäller den andra delen av frågan vill jag framhålla att domstolen redan har godtagit att föreskrift om rimliga tidsfrister för väckande av talan är förenlig med unionsrätten(60) även om utgången av dessa frister med nödvändighet medför avvisning av den väckta talan helt eller delvis.(61) Preklusionsfrister avseende talan om skadestånd på grund av åsidosättande av unionsrätten ska emellertid för att vara förenliga med unionsrätten iakttä principerna om effektivitet och likvärdighet.

139. I det nationella målet föreskriver den nationella praxisen en dubbel preklusionsfrist.(62)

140. Den första avser den skattedeklarationsperiod för vilken ersättning kan krävas. Enligt uppgifterna i akten som domstolen erhållit föreskriver den nationella praxisen på grund av 164 § punkt 1 i taxeringslagen att endast skada som inträffat efter den sista redovisningsperioden under 2005 kan ersättas.

141. En sådan preklusionsfrist förefaller inte strida mot effektivitetsprincipen, eftersom den inte gör det omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som tillkommer enskilda i unionens rättsordning.(63) Domstolen har faktiskt redan godtagit att preklusionsfrister om tre(64) eller till och med två år(65) är förenliga med unionsrätten. Denna frist förefaller dessutom inte strida mot

likvärdighetsprincipen då samma femåriga preklusionsfrist förefaller tillämpas på talan om ersättning grundad på åsidosättande av nationell rätt. Detta ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

142. Den andra preklusionsfristen rör den tidsfrist inom vilken beskattningsbara personer skulle framställa sina krav på ersättning.

143. På denna punkt kan slutsatsen dras av beskrivningen av omständigheterna i fråga i mål C-126/18, vilka även nämnts av den ungerska regeringen vid förhandlingen, att även om beskattningsbara personer inte hade framfört ett särskilt krav hade de fem år på sig från upphävandet av villkoret om betalt vederlag att framföra ett krav på ersättning.

144. Då preklusionsfristen inte löper från när skadan visar sig förefaller den nationella praxisen i praktiken få som resultat att den ursprungliga preklusionsfristen enligt 164 § punkt 1 i taxeringslagen förlängs.⁽⁶⁶⁾ Om detta är riktigt har Ungern gått långt utöver vad som krävs enligt unionsrätten, det vill säga föreskriva en tillräcklig preklusionsfrist för att enskilda kan utöva de rättigheter som tillerkänts dem i unionens rättsordning. Jag förstår inte hur effektivitetsprincipen i en sådan situation skulle kunna vara åsidosatt.

145. Beträffande likvärdighetsprincipen framgår det inte av akten att en mer förmånlig preklusionsfrist är tillämplig när Kúria (Högsta domstolen) förklarar att en bestämmelse strider mot en överordnad nationell norm.

146. Jag föreslår därför att den sjunde frågan besvaras så att principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas på det sättet att de utgör hinder för en nationell praxis som definitivt berövar den beskattningsbara personen möjligheten att kräva dröjsmålsränta på grund av att villkoret om betalt vederlag var i kraft när den tillämpades. Dessa principer utgör emellertid inte hinder för en nationell praxis som definitivt berövar den beskattningsbara personen möjligheten att kräva dröjsmålsränta på grund av att preklusionsfristen för att framställa ett sådant krav har löpt ut om denna preklusionsfrist i) inte är orimligt kort och ii) också är tillämplig på försenade betalningar av fordringar avseende skada orsakad av en bestämmelse som strider mot en nationell bestämmelse. För undvikande av varje möjligt tvivel bör jag säga att det är klart att den tillämpliga femåriga preklusionsfristen inte i sig kan anses vara orimligt kort.

V. Förslag till avgörande

147. Mot bakgrund av föregående överväganden föreslår jag att EU-domstolen besvarar de frågor som ställts av Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (förvaltnings- och arbetsdomstol, Szeged, Ungern) och Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (förvaltnings- och arbetsdomstol, Szekszárd, Ungern) på följande sätt:

1) Principen om unionsrättens företräde ska tolkas på det sättet att den i en situation som den som beskrivits av de hänskjutande domstolarna utgör hinder för en nationell praxis som beräknar ränta för att ersätta skada som orsakats av tillämpning av villkoret om betalt vederlag på en ränta motsvarande den som tillämpas av den behöriga centralbanken för dess återfinansieringsverksamhet utan att vare sig öka denna räntesats för att återspegla den ränta som en beskattningsbar person som inte är ett kreditinstitut skulle ha betalt för att låna samma belopp eller föreskriva någon ränta för att kompensera penningvärdesförsämringen av ersättningens värde när denna har beräknats från den dag då denna skada fastställdes definitivt.

2) Principerna om rättsmedlens effektivitet och likvärdighet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell praxis som, under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet, inte tar som börjedag för beräkning av dröjsmålsränta för sen betalning av ersättning den

dag räntan som ersättning för huvudskadan först började löpa, utan snarare en senare dag förutsatt att å ena sidan denna dag inte skjuts upp orimligt lång tid efter det att skyldigheten att betala denna ersättning har erkänts och att å andra sidan samma dag tillämpas vid försenad betalning av ersättning grundad uteslutande på nationell rätt.

3) Principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell praxis som kräver att beskattningsbara personer framställer ett särskilt krav när dröjsmålsränta krävs om detta krav tillämpas lika oavsett huruvida skadan som avses med den fordran vars betalning är försenad uppkom genom ett åsidosättande av unionsrätt eller nationell rätt.

4) Principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas på det sättet att de inte utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken dröjsmålsränta kan utgå endast om en beskattningsbar person har framfört ett krav vars innehåll inte rör betalning av ersättningen för all skada som orsakats av tillämpningen av villkoret om betalt vederlag, utan återbetalning, på dagen för upphävande av detta villkor, av den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten som föreligger på den dagen, om, i syfte att framföra en sådan begäran, den beskattningsbara personen inte på den dagen fortfarande behöver ha överskjutande avdragsgill mervärdesskatt och om ett sådant krav också är tillämpligt vid försenad betalning av ersättning för åsidosättande av nationell rätt.

5) Principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken dröjsmålsränta tillämpas endast på ersättning för ekonomisk skada som uppkommit under mervärdesskattedeklarationsperioden som föregick begäran, om denna antagna deklarationsperiod inte är för kort för att göra det möjligt för en normalt aktsam och försiktig person att framställa krav på dröjsmålsränta, om sådant villkor inte tillämpas retroaktivt och om det också tillämpas vid försenad betalning av en fordran som är en följd av åsidosättande av en bestämmelse i nationell rätt.

6) Principerna om effektivitet och likvärdighet ska tolkas på det sättet att de utgör hinder för en nationell praxis som definitivt berövar den beskattningsbara personen möjligheten att kräva dröjsmålsränta på grund av att villkoret om betalt vederlag var i kraft när den tillämpades. Dessa principer utgör emellertid inte hinder för en nationell praxis som definitivt berövar den beskattningsbara personen möjligheten att kräva dröjsmålsränta på grund av att preklusionsfristen för att framställa ett sådant krav har löpt ut om denna preklusionsfrist i) inte är orimligt kort och ii) också är tillämplig på försenade betalningar av fordringar avseende skada orsakad av en bestämmelse som strider mot en nationell bestämmelse.

1 Originalspråk: engelska.

2 Trots flera ändringar verkar det som om innehållet i denna bestämmelse i huvudsak är detsamma, med undantag för den 45-dagarsperiod som nu tillämpas om begäran om återbetalning överstiger 1 000 000 forinter (HUF).

3 Det verkar som att, i den lydelse av bestämmelsen som var tillämplig till och med den 31 december 2011, Kúria inte nämndes bland däri nämnda domstolar.

4 Se, till exempel, dom av den 16 juli 2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480), punkt 71.

5 Enligt domstolens fasta praxis innebär unionsrättens företrädare att "en nationell domstol som inom ramen för sin behörighet ska tillämpa unionsbestämmelser skyldig att säkerställa att dessa bestämmelser ges full verkan genom att, med stöd av sin egen behörighet, om det behövs, underlåta att tillämpa varje nationell bestämmelse som strider mot unionsbestämmelserna, utan att

vare sig begära eller avvakta ett föregående upphävande av denna genom lagstiftning eller något annat konstitutionellt förfarande.” Dom av den 4 december 2018, The Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979), punkt 35.

6 På denna punkt har domstolen varit tydlig: beskattningsbara personer ska i princip fullt ut erhålla återbetalning som en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i de unionsrättsliga bestämmelser i vilka sådana skatter eller avgifter förbjuds. Dom av den 28 februari 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121) punkt 24). Situationen är emellertid en annan när det är fastställt att den som är skyldig att erlagga dessa pålagor faktiskt har övervältrat dem på andra rättssubjekt. Se dom av den 6 september 2011, Lady & Kid m.fl. (C-398/09, EU:C:2011:540), punkterna 17 och 18.

7 Den rättighet som tillkommer enskilda enligt unionsrätten att erhålla ersättning för varje åsidosättande av unionsrätten som begås av en medlemsstat är en följd av principen om unionsrättens företräde. Dom av den 8 mars 2001, Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134), punkterna 84 och 106, dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161), punkt 125. Enligt domstolens praxis utgör denna rättighet ”en väsentlig del av det system av fördrag som unionen grundar sig på”. Se, till exempel, dom av den 19 juni 2014, Specht m.fl. (C-501/12–C-506/12, C-540/12 och C-541/12, EU:C:2014:2005), punkt 98.

8 Dom av den 19 november 1991, Francovich m.fl. (C-6/90 och C-9/90, EU:C:1991:428) punkt 40.

9 Se, till exempel, dom av den 26 januari 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39), punkt 30.

10 Mot bakgrund av principen om skydd för berättigade förväntningar eller regeln *nemo potest venire contra factum proprium* som fastslägs i unionsrätten. – Se, till exempel, dom av den 6 november 2014, Italien/kommissionen (C-385/13 P, ej publicerad, EU:C:2014:2350), punkt 67, som motsvarar principen i common law om *estoppel* (hinder mot att vid rättegång framställa invändning eller sakomständighet), anser jag att rättspraxis avseende talan om skadestånd mot EU-institutioner kan överföras till talan om skadestånd mot medlemsstater.

11 Se, till exempel, dom av den 14 oktober 2014, Giordano/kommissionen (C-611/12 P, EU:C:2014:2282), punkt 36.

12 Om den beskattningsbara personen gett in en begäran efter vägran att återbetala överskjutande avdragsgill mervärdesskatt, kan det antas att denne hade för avsikt att utverka sådan återbetalning snarare än att göra den gällande och stödja sig därpå i nästa skattedeklaration. Däremot – och såvitt annat inte visats – kan det för beskattningsbara personer som gett in begäran efter meddelandet av domen av den 28 juli 2019, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530) inte antas att de haft för avsikt att utverka sådan återbetalning.

13 Beslut av den 17 juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ej publicerat, EU:C:2014:2127). Så snart som någon har berövats en summa pengar även under en kort tid anses han/hon ha lidit skada. Se dom av den 28 februari 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121), punkt 32.

14 Se, analogt, dom av den 3 februari 1994, Grifoni/kommissionen (C-308/87, EU:C:1994:38), punkt 16.

15 Se förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Inter-Environnement Wallonie

och Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972), punkterna 201–205, och dom av den 8 september 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503), punkt 67, dom av den 28 februari 2012, Inter-Environnement Wallonie och Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103), punkt 63, och dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl. (C-597/17, EU:C:2019:544), punkt 61.

16 Se, i detta avseende, dom av den 17 maj 1990, Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, punkt 41), dom av den 8 september 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 67) och dom av den 28 juli 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 33).

17 För att en sådan begränsning ska kunna komma i fråga ska två väsentliga villkor vara uppfyllda, nämligen att de aktuella medlemsstaterna handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar. Se dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), punkt 45. Enligt fast rättspraxis motiverar emellertid de eventuella ekonomiska konsekvenserna för en medlemsstat av en dom i ett mål om förhandsavgörande inte i sig att domens rättsverkningar begränsas i tiden. Se, till exempel, dom av den 29 juli 2010, Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449), punkt 34.

18 Se, till exempel, dom av den 2 augusti 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335), punkt 26 och dom av den 8 mars 2001, Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134), punkt 95.

19 Se dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail Ltd m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478), punkt 29.

20 Se, i synnerhet, dom av den 27 januari 2000, Mulder m. fl./rådet och kommissionen (C-104/89 och C-37/90, EU:C:2000:38), punkterna 51 och 63. Rättspraxis om förlorade möjligheter ger oss en god bild av detta undantag. Se särskilt personaldomstolens dom av den 13 maj 2013, AK/kommissionen (F-91/10, EU:F:2013:34, punkt 92). Detta är enligt min uppfattning vad domstolen har framhållit när den stundtals har hänvisat till begreppet ”adekvat ersättning” eller förklarat att ”ersättningen i form av ränta kan, beroende på omständigheterna, vara högre eller lägre än de faktiska förlusterna” ”för att säkerställa en ersättning genom regler som lätt hanteras och övervakas av skattemyndigheten.” Se dom av den 28 februari 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121), punkt 36. Denna tolkning vinner stöd i den omständigheten att domstolen i samma dom i punkt 37 angav att den beskattningsbara personen ska kunna ”utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande mervärdesskatten utan att löpa *någon som helst ekonomisk risk*” (min kursivering), vilket innebär att domstolen inte hade för avsikt att avvika från principen om full ersättning.

21 Som domstolen har förklarat ”är det inom ramen för den nationella skadeståndsrätten som staten ska ersätta följderna av den vållade skadan” ”med förbehåll för själva rätten till skadestånd, vilken grundar sig direkt på [unions]rätten då dessa förutsättningar är uppfyllda”. Se, till exempel, dom av den 23 april 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239), punkt 126.

22 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 december 2018, The Minister for Justice and Equality och Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979), punkt 39.

23 Se, till exempel, dom av den 12 februari 2015, kommissionen/IPK International, C-336/13 P, EU:C:2015:83, punkt 30.

24 Se dom av den 28 februari 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punkterna 28 och 29. I

princip betecknas den ränta som avser kompensera för den tid som har förflutit fram till den rättsliga bedömningen av skadeståndsbeloppet, oberoende av förseningar som kan tillskrivas gäldenären, som "kompensationsränta" och utgör en del av den beviljade ersättningen. Se dom av den 10 januari 2017, Gascogne Sack Deutschland och Gascogne/Europeiska unionen (T-577/14, EU:T:2017:1), punkt 168 och där angiven rättspraxis.

25 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591), punkt 17.

26 Se, till exempel, beslut av den 21 oktober 2015, Kovožber (C-120/15, ej publicerat, EU:C:2015:730), punkt 30.

27 När frågan uppkommer huruvida de nationella förfarandereglerna gör utövandet av de rättigheter som tilldelas enskilda av Europeiska unionens rättsordning i praktiken omöjligt eller orimligt svårt, ska den bedömas med beaktande av de aktuella bestämmelsernas funktion i förfarandet som helhet, förfarandets förlopp och bestämmelsernas särdrag i de olika nationella instanserna. Dom av den 6 oktober 2015, Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662), punkt 36.

28 Dom av den 13 mars 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163), punkt 43.

29 Dom av den 12 december 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834), punkt 32.

30 Se, exempelvis, dom av den 20 december 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punkt 41).

31 Se, i detta avseende, dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail Ltd m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478), punkt 31 och där angiven rättspraxis.

32 Dom av den 15 april 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193), punkt 20.

33 Till skillnad från den ståndpunkt som kommissionen hävdade vid förhandlingen anser jag att de berörda beskattningsbara personerna led skada som inte avser utebliven vinst utan en minskning av deras kassaflöde. Jag konstaterar att domstolen i vart fall har förklarat att utebliven vinst ska ersättas. Se dom av den 8 mars 2001, Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134), punkt 91.

34 Se, till exempel, dom av den 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522), punkt 22.

35 Dom av den 24 oktober 2013, Rafinaria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), punkt 24, dom av den 28 februari 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121), punkt 25 och dom av den 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522), punkt 20. I förevarande mål har inte de nationella domstolarna angett den tidsfrist inom vilken den ungerska förvaltningen återbetalade den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten när villkoret om betalt vederlag var uppfyllt från början. Emellertid har Sole Mizo angett att denna period är 45 dagar.

36 För en jämförelse, se artikel 99.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU, Euratom) 2018/1046 av den 18 juli 2018 om finansiella regler för unionens allmänna budget, om ändring av förordningarna (EU) nr 1296/2013, (EU) nr 1301/2013, (EU) nr 1303/2013, (EU) nr 1304/2013, (EU) nr 1309/2013, (EU) nr 1316/2013, (EU) nr 223/2014, (EU) nr 283/2014 och beslut nr 541/2014/EU samt om upphävande av förordning (EU, Euratom) nr 966/2012 (EUT L 193, 2018, s. 1) eller artikel 2.6 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/7/EU av den 16 februari 2011 om bekämpande av sena betalningar vid handelstransaktioner (EUT L 48, 2011, s. 1).

37 Se ovan, punkt 48.

38 Se, till exempel, dom av den 27 januari 2000, Mulder m.fl./rådet och kommissionen (C-104/89 och C-37/90, EU:C:2000:38), punkt 51.

39 Informell översättning. Se också dom av den 24 oktober 2013, Rafin?ria Steaua Român? (C-431/12, EU:C:2013:686), punkt 23. I detta avseende bör det framhållas att för att säkerställa full ersättning ska ränta för att kompensera för penningvärdesförsämringen fortsätta att löpa till dess faktisk betalning har skett.

40 Mervärdesskattedeklaration september 2011 är den som täcker tidsperioden då ändringslagen antogs.

41 Då beräkningsmetoden som används i den nationella praxisen, som består i att varje deklarationsomgång behandlas oberoende av varandra, och därför varje skada till följd av tillämpning av villkoret om betalt vederlag anses ha fastställts definitivt i slutet av varje omgång borde logiskt sett ränta ha tillämpats för att ersätta den penningvärdesförsämring som uppstår i slutet av varje omgång.

42 Det är mycket sannolikt att skälet härför är att 165 § punkt 2 i taxeringslagen föreskriver att "en dröjsmålsränta kan inte själv föranleda tillämpning av en dröjsmålsränta". Om emellertid denna bestämmelse skulle tolkas så att den hindrar ränta som ersättning för penningvärdesförsämringen anser jag att denna bestämmelse ska förklaras strida mot unionsrätten.

43 Se, analogt, dom av den 2 augusti 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, punkt 31), och dom av den 4 december 2003, Evans (C-63/01, EU:C:2003:650), punkt 68.

44 Dom av den 28 januari 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38), punkt 71.

45 Dom av den 17 november 1998, Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544), punkt 20.

46 Se analogt dom av den 20 december 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996), punkt 40. Jag konstaterar också att domstolen i samband med direkt talan förklarade att om en dom innehåller domskäl som strider mot unionsrätten, men domslutet framstår som riktigt enligt andra rättsliga grunder, ska överklagandet ogillas. Se, till exempel, dom av den 7 juni 2018, Ori Martin/Europeiska unionens domstol (C-463/17 P, EU:C:2018:411), punkt 24.

47 Mot bakgrund av den typologi för de räntor som finns enligt unionsrätten som angetts av generaladvokaten Bot i hans förslag till avgörande i målet kommissionen/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170) anser jag att ränta för att kompensera den skada som följer av tillämpning av villkoret om betalt vederlag samt räntan som ska erläggas för kompensation för penningvärdesförsämring omfattas av begreppet kompensationsränta och att i det nationella målet ska begreppet dröjsmålsränta användas för dröjsmålsränta i fall av sen betalning av kompensationsränta.

48 Dessutom förefaller det som att Dalmandi mottog dröjsmålsränta på grund av försening vid betalning av ersättningen som det bolaget var berättigat till efter det att det avgett ett krav för detta syfte.

49 Se, i detta avseende, dom av den 30 juni 2016, Ciup (C-288/14, ej publicerad, EU:C:2016:495), punkt 46. Eftersom skyldigheten att betala dröjsmålsränta följer av effektivitetsprincipen och av rätten till full ersättning har medlemsstaterna frihet att bestämma dröjsmålsrantesatsen förutsatt att denna räntesats innebär ett incitament för staten att snabbt betala ut ersättningen.

50 Dom av den 13 juli 1972, kommissionen/Italien (48/71, EU:C:1972:65), punkt 7. I det nationella målet betydde detta att Ungern endast var skyldig att självant upphöra att tillämpa villkoret om betalt vederlag och att återbetala överskottet av avdragsgill mervärdesskatt som fortfarande förelåg vid tiden för domen av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530).

51 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 1960, Humblet/Belgiska staten (6/60-IMM, EU:C:1960:48), på s. 569.

52 Dom av den 4 oktober 2018, Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807), punkt 123. Denna lösning är helt logisk då exakt ersättning för den lidna skadan vid beräkning av skadan kräver beaktande av några faktiska parametrar som endast de berörda personerna kan känna till.

53 Se, analogt, dom av den 15 mars 2018, Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187), punkt 20.

54 Dom av den 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), punkt 39.

55 I enlighet med domstolens praxis får medlemsstaterna tillämpa nya regler på framtida verkningar av situationer som uppkommit i tiden för tidigare lagstiftning. Se dom av den 29 juni 1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333), punkt 25. En ändring i lagstiftningen som retroaktivt berövar en beskattningsbar person en rättighet som denne haft enligt tidigare lagstiftning är emellertid oförenlig med principen om skydd för berättigade förväntningar. Dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3, (C-107/10, EU:C:2011:298), punkt 39.

56 Dom av den 28 januari 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38), punkt 71. Denna princip åsidosätts emellertid inte om framställande av ett särskilt krav krävs enligt den nationella rätten för att erhålla dröjsmålsränta medan detta krav inte gäller för andra slag av räntor. Då likvärdighetsprincipen endast kräver att samma förfaranderegler tillämpas på talan grundad på unionsrätten som på liknande talan grundad på nationell rätt, utgör den inte hinder för tillämpning av olika förfaranderegler på olika slag av räntor.

- 57 Då ett sådant krav i synnerhet skulle innebära införandet av en specifik tidsgräns för att erhålla dröjsmålsränta bör det kontrolleras att ett sådant krav också är tillämpligt i liknande situationer som uteslutande rör nationell rätt.
- 58 Se punkterna 114 och 121 i detta förslag till avgörande för mer djupgående analys.
- 59 I målet i fråga i det nationella förfarandet framfördes denna grund emellertid inte för att motivera att dröjsmålsränta inte betalades utan för en räntesats som är lika med centralbankens dubbla basränta vid beräkningen av ersättningen för tillämpningen av villkoret om betalt vederlag.
- 60 Se, till exempel, dom av den 19 juni 2014, Specht m.fl., C-501/12–C-506/12, C-540/12 och C-541/12, EU:C:2014:2005, punkt 115.
- 61 Dom av den 20 december 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996), punkt 42.
- 62 Denna dubbla begränsning beror på att antagandet av ändringslagen avbröt löpande preklusionsfrister.
- 63 När domstolen finner att nationell lagstiftning står i strid med unionsrätten är följaktligen de berörda medlemsstaterna inte skyldiga att ompröva situationer som har blivit slutliga efter uttömmande av tillgängliga rättsmedel eller efter utgången av de preklusionsfrister som fastställts för sådana rättsmedel. Se, till exempel, dom av den 8 mars 1988, Brown/domstolen (125/87, EU:C:1988:136), punkt 14 och analogt dom av den 30 september 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513), punkt 38, dom av den 16 mars 2006, Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178), punkt 20 och dom av den 10 juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067), punkt 58.
- 64 Dom av den 15 april 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punkt 28.
- 65 Dom av den 15 december 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, punkt 25. När det gäller gemenskapsskatt som betalas av institutionernas anställda är fristen för överklagande den tid som föreskrivs i tjänsteföreskrifterna för tjänstemän i Europeiska unionen och anställningsvillkor för övriga anställda i Europeiska unionen. Enligt tribunalens praxis är fristen tre månader från det lönebesked som tydligt och första gången anger ett beslut av ekonomisk karaktär. Se, till exempel, dom av den 14 december 2017, Campo m.fl./EEAS (T-577/16, ej publicerad, EU:T:2017:909), punkterna 34–36.
- 66 Ungern kunde med stöd av den bestämmelsen ha vägrat att bemöta krav avseende skada som inträffade mer än fem år efter den sista dagen i det kalenderår under vilket deklaration eller underrättelse om den skatten skulle ha avgetts eller i avsaknad av sådan deklaration eller underrättelse under vilket skatten skulle ha betalats.