Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GERARD HOGAN
vom 11. September 2019 [1]

Verbundene Rechtssachen C-13/18 und C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
gegen
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Vorabentscheidungsersuchen des Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Verwaltungs- und Arbeitsgericht Szeged, Ungarn])
und
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
gegen
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Vorabentscheidungsersuchen des Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Verwaltungs- und Arbeitsgericht, Szekszárd, Ungarn])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Haftung der Mitgliedstaaten – Anspruch auf vollständige Entschädigung oder Anspruch auf angemessene Entschädigung – Berechnung von als Ausgleich für den entstandenen Schaden zu leistenden Zinsen – Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz – Geltungsbereich“

1. Die vorliegenden beiden Vorabentscheidungsersuchen, die vom Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Szeged, Ungarn) und vom Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Szekszárd, Ungarn) vorgelegt wurden, betreffen den Umfang des Entschädigungsanspruchs bei Verstößen eines Mitgliedstaats gegen seine unionsrechtlichen Pflichten.

2. Sie sind im Rahmen von Rechtsstreiten der Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) bzw. der Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) gegen die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn) ergangen. Sie betreffen die Rechtmäßigkeit einer innerstaatlichen Praxis der ungarischen Behörden zur Entschädigung von Mehrwertsteuerzahlern für die Anwendung einer im nationalen Recht festgelegten Voraussetzung, die vom Gerichtshof später für unionsrechtswidrig erklärt wurde. Wie ich erläutern werde, dürfte diese innerstaatliche Praxis unter bestimmten Aspekten über das hinausgehen, was nach dem Unionsrecht erforderlich ist, während sie unter anderen Aspekten diese Anforderungen nicht erfüllt.

3. Bevor auf die gestellten Fragen einzugehen ist, sind jedoch zunächst die einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts und des nationalen Rechts darzustellen.

1 Originalsprache: Englisch.

I. Unionsrecht

A. Richtlinie 2006/112

4. Art. 183 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1; im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) bestimmt:

„Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten.

Die Mitgliedstaaten können jedoch festlegen, dass geringfügige Überschüsse weder vorgetragen noch erstattet werden."

B. Nationales Recht

1. Bestimmungen über das Verfahren der Mehrwertsteuererstattung

5. Das általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (Gesetz Nr. CXXIII von 2011 zur Änderung zum Zweck der Harmonisierung des Gesetzes Nr. CXXVII von 2007 über die Mehrwertsteuer und zur Regelung des besonderen Verfahrens für Ansprüche auf Erstattung der Steuer; im Folgenden: Änderungsgesetz) enthält folgende Bestimmungen:

„§ 1

(1) Für Beträge, für die der Steuerpflichtige in der letzten Mehrwertsteuererklärung, die er vor Inkrafttreten dieses Gesetzes abzugeben hatte (im Folgenden: Steuererklärung), seinen Anspruch auf Erstattung gemäß § 186 Abs. 2 bis 4 des durch dieses Gesetz aufgehobenen általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [(Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die Umsatzsteuer; im Folgenden: Umsatzsteuergesetz)] nicht geltend machen konnte, kann – nur für den Betrag, den der Steuerpflichtige als Steuer auf unbezahlte Erwerbe eingetragen hat – ein Erstattungsantrag an die Steuerbehörden gerichtet werden, den der Steuerpflichtige bis zum 20. Oktober 2011 unter Verwendung des dafür vorgesehenen Formulars zu stellen hat; ungeachtet dieser Frist kann der Steuerpflichtige die vorgenannten Beträge in der Steuererklärung, die für die für ihn geltende Regelung abzugeben ist, als seine Steuerschuld mindernden Betrag ansetzen oder seinen Anspruch auf eine Erstattung in seiner Steuererklärung geltend machen. Ein solcher Antrag gilt als Erklärung im Sinne der Bestimmungen des adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [(Gesetz Nr. XCII von 2003 über den Erlass der Finanzprozessordnung)]. Die Frist für die Stellung dieses Antrags kann nicht verlängert werden.

(2) In seinem bis zum 20. Oktober 2011 gestellten Antrag kann der Steuerpflichtige bei den Steuerbehörden nur dann eine neue Prüfung einer Erklärung für einen Zeitraum vor Inkrafttreten dieses Gesetzes zum Zwecke der Überprüfung der zuvor festgestellten Rechtsfolgen beantragen, wenn gegen ihn durch eine nach der vorangegangenen Prüfung rechtskräftig gewordene Entscheidung eine Steuerstrafe oder Verzugszinsen auf der Grundlage von § 186 Abs. 2 bis 4 des Umsatzsteuergesetzes, aufgehoben durch dieses Gesetz, oder § 48 Abs. 7 des általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [(Gesetz Nr. LXXIV von 1992 über die Umsatzsteuer; im Folgenden: früheres Umsatzsteuergesetz)] festgesetzt wurden. Der Steuerpflichtige kann einen solchen Antrag auch dann stellen, wenn er von den Bestimmungen des vorstehenden Unterabs. 1 keinen Gebrauch macht. Die Frist für diesen Antrag ist eine Ausschlussfrist, von der der Steuerpflichtige nicht befreit werden kann.

…

§ 3

§ 186 Abs. 2 bis 4 des durch dieses Gesetz aufgehobenen [Umsatzsteuergesetzes] und § 48 Abs. 7 des [früheren Umsatzsteuergesetzes] sind nicht anwendbar auf Fälle, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes anhängig sind, oder auf solche, die nach diesem Zeitpunkt anhängig werden."

2. Ungarische Finanzprozessordnung

6. In § 37 Abs. 4 und 6 des adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Gesetz Nr. XCII von 2003 über den Erlass der Finanzprozessordnung; im Folgenden: Finanzprozessordnung) war in seiner ursprünglichen, von der ungarischen Regierung in ihren Stellungnahmen angeführten Fassung, die die einzige ist, die dem Gerichtshof vorgelegt worden ist[2], Folgendes bestimmt:

„(4) Die Fälligkeit einer an den Steuerpflichtigen zu leistenden Haushaltszuwendung wird durch die Anhänge dieses Gesetzes oder durch ein besonderes Gesetz geregelt. Die Haushaltszuwendung oder die Mehrwertsteuer, deren Erstattung beantragt wird, ist innerhalb von 30 Tagen nach Eingang des Antrags (der Erklärung), jedoch nicht vor der Fälligkeit zu zahlen; diese Frist verlängert sich auf 45 Tage, wenn der Betrag der erstattungsfähigen Mehrwertsteuer 500 000 Forint (HUF) übersteigt. …

…

(6) Leistet die Steuerverwaltung eine Zahlung verspätet, hat sie für jeden Tag des Verzugs Zinsen in Höhe des Verzugszinssatzes zu zahlen. …"

7. § 124/C der Finanzprozessordnung in seiner von den vorlegenden Gerichten angeführten Fassung[3] bestimmt:

„(1) Stellt das Alkotmánybíróság [(Verfassungsgericht, Ungarn)], die Kúria [(Oberster Gerichtshof, Ungarn)] oder der Gerichtshof der Europäischen Union rückwirkend fest, dass eine Rechtsnorm, die eine Steuerpflicht vorschreibt, gegen die Grundrechte oder einen zwingenden Rechtsakt der Europäischen Union oder im Falle einer kommunalen Regelung gegen eine andere Rechtsnorm verstößt, und steht dem Steuerpflichtigen infolge dieser gerichtlichen Entscheidung ein Erstattungsanspruch nach der vorliegenden Bestimmung zu, nimmt die Ausgangssteuerbehörde die Erstattung auf Antrag des Steuerpflichtigen nach den in der betreffenden Entscheidung festgelegten Modalitäten vor.

(2) Der Steuerpflichtige kann seinen Antrag innerhalb von 180 Tagen nach Veröffentlichung oder Bekanntgabe der Entscheidung des Alkotmánybíróság [(Verfassungsgericht)], der Kúria [(Oberster Gerichtshof)] oder des Gerichtshofs der Europäischen Union schriftlich an die Steuerbehörde richten; nach Ablauf der Frist ist ein Antrag auf Wiedereinsetzung nicht zulässig. Die Steuerbehörde lehnt den Antrag ab, wenn zum Zeitpunkt der Veröffentlichung oder Bekanntgabe der Entscheidung der Anspruch auf Entschädigung verjährt ist.

…

2 Der Inhalt dieser Bestimmung ist offenbar trotz verschiedener Änderungen im Wesentlichen unverändert geblieben, mit der Ausnahme, dass die 45-Tage-Frist jetzt gilt, wenn der Erstattungsanspruch die Höhe von 1 000 000 Forint (HUF) übersteigt.

3 In der bis zum 31. Dezember 2011 geltenden Fassung dieser Bestimmung gehörte die Kúria offenbar nicht zu den genannten Gerichten.

(6) Ist der Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen begründet, zahlt die Steuerbehörde – gleichzeitig mit der Erstattung – Zinsen auf die zu erstattende Steuer in Höhe des Basissatzes der Zentralbank; die Berechnung der Zinsen erfolgt vom Tag der Entrichtung der Steuer bis zu dem Tag, an dem die Entscheidung über die Gewährung der Erstattung rechtskräftig geworden ist. Die Erstattung wird mit dem Eintreten der Rechtskraft der Entscheidung über ihre Gewährung fällig und ist innerhalb von 30 Tagen ab dem Zeitpunkt des Eintretens ihrer Fälligkeit zu bewirken. Für die in der vorliegenden Bestimmung geregelte Erstattung gelten die Vorschriften über die Zahlung von Haushaltszuwendungen sinngemäß, mit Ausnahme von § 37 Abs. 6."

8. § 124/D Unterabs. 1 bis 3 der Finanzprozessordnung in seiner von den vorlegenden Gerichten angeführten Fassung lautet:

„(1) Sofern in der vorliegenden Bestimmung nicht anders bestimmt, gelten für Erstattungsanträge, die sich aus dem Recht auf Vorsteuerabzug ergeben, die Bestimmungen von § 124/C.

(2) Der Steuerpflichtige kann den im vorstehenden Unterabs. 1 genannten Anspruch durch eine Berichtigungserklärung – die innerhalb von 180 Tagen nach Veröffentlichung oder Bekanntgabe der Entscheidung des Alkotmánybíróság [(Verfassungsgericht)] oder des Gerichtshofs der Europäischen Union abzugeben ist – für die Erklärung oder die Erklärungen für das Steuerjahr oder die Steuerjahre ausüben, in dem bzw. in denen das betreffende Recht auf Vorsteuerabzug entstanden ist. Nach Ablauf der Frist ist ein Antrag auf Wiedereinsetzung unzulässig.

(3) Ergibt sich aus der durch die Berichtigungserklärung berichtigten Fassung der Erklärung, dass der Steuerpflichtige einen Erstattungsanspruch hat, weil entweder die von ihm zu entrichtende Steuer niedriger oder die erstattungsfähige Steuer höher ist – wobei auch die Voraussetzungen für eine Erstattung der negativen Steuer zu berücksichtigen sind, die nach dem zum Zeitpunkt der Entstehung der Vorsteuerabzugsberechtigung geltenden Umsatzsteuerrecht gelten – leistet die Steuerbehörde auf den zu erstattenden Betrag Zinsen in Höhe des Basiszinssatzes der Zentralbank für den Zeitraum von dem in der Erklärung oder den Erklärungen, für die die Berichtigungserklärung abgegeben wurde, festgelegten Zeitpunkt der Entrichtung oder der Fälligkeit – oder, für den Fall, dass dieser Zeitpunkt der spätere ist, vom Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer – bis zu dem Zeitpunkt der Abgabe der Berichtigungserklärung. Die Erstattung – auf die die Bestimmungen über die Zahlung von Haushaltszuwendungen Anwendung finden – ist innerhalb von 30 Tagen ab Abgabe der Berichtigungserklärung zu zahlen."

9. § 135 Abs. 4 des vorgenannten Gesetzes in seiner von den vorlegenden Gerichten angeführten Fassung bestimmt:

„Ist eine von der Steuerbehörde getroffene Entscheidung oder die von ihr auf der Grundlage der ihr mitgeteilten Informationen vorgenommene Steuerfestsetzung rechtswidrig und hat der Steuerpflichtige daher Anspruch auf eine Erstattung, so hat die Steuerbehörde Zinsen auf den zu erstattenden Betrag in Höhe des Verzugszinssatzes zu zahlen, sofern nicht der Fehler bei der Steuerfestsetzung auf einen Grund zurückzuführen ist, der in den Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen oder einer Person, die zur Übermittlung von Angaben verpflichtet ist, fällt."

10. § 164 Abs. 1 der Finanzprozessordnung in seiner von den vorlegenden Gerichten angeführten Fassung bestimmt:

„Die Steuerfestsetzungsbefugnis verjährt fünf Jahre nach dem letzten Tag des Kalenderjahres, in dem die Erklärung oder Mitteilung über diese Steuer hätte abgegeben werden müssen, oder, in Ermangelung einer solchen Erklärung oder Mitteilung, in dem die Steuer hätte entrichtet werden müssen. Sofern nicht rechtlich anders vorgesehen, verjährt der Anspruch auf Beantragung einer Haushaltszuwendung und der Anspruch auf Erstattung zu viel gezahlter Steuer fünf Jahre nach dem letzten Tag des Kalenderjahres, in dem der Anspruch auf Beantragung der Zuwendung oder der Erstattung entstanden ist. …“

11. § 165 Abs. 2 des vorgenannten Gesetzes in seiner von den vorlegenden Gerichten angeführten Fassung bestimmt:

„Der Verzugszinssatz beträgt für jeden Kalendertag 1/365 des zweifachen Basissatzes der Zentralbank zum Zeitpunkt seiner Berechnung. Auf den Anspruch auf Verzugszinsen selbst werden keine Verzugszinsen erhoben. Die zentrale Steuer- und Zollverwaltung ordnet eine Zahlung von Verzugszinsen nicht an, wenn diese weniger als 2 000 HUF betragen.“

II. Hintergrund des Rechtsstreits

12. Nach § 48 Abs. 7 des früheren Umsatzsteuergesetzes, das vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2007 in Kraft war, und danach nach § 186 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes, das vom 1. Januar 2008 bis 26. September 2011 in Kraft war, war die Rückerstattung zu viel gezahlter abzugsfähiger Mehrwertsteuer (d. h. des Betrags, der nach Abzug der geschuldeten Mehrwertsteuer vom abzugsfähigen Betrag verbleibt) von der vollständigen Bezahlung der Umsätze, aus denen sich die abzugsfähige Mehrwertsteuer ergibt, abhängig (im Folgenden: Voraussetzung der Entgeltzahlung). Ohne diese Bezahlung musste dieser Überschuss auf den nachfolgenden Steuerzeitraum vorgetragen werden, d. h., er wurde von dem im nachfolgenden Zeitraum zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag abgezogen.

13. Der Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), entschieden, dass § 186 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes gegen Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt.

14. Durch das Änderungsgesetz, das im Anschluss an dieses Urteil vom ungarischen Parlament erlassen wurde, wurde § 186 Abs. 2 bis 4 des Umsatzsteuergesetzes mit Wirkung vom 27. September 2011 aufgehoben. Danach ist jetzt eine Erstattung zu viel gezahlter abzugsfähiger Mehrwertsteuer möglich, ohne dass auf die Zahlung des Entgelts gewartet werden müsste, das für die jeweiligen Umsätze geschuldet ist, für die Mehrwertsteuer abzugsfähig ist. Insoweit hat das vorlegende Gericht in der Rechtssache C-126/18 erklärt, dass Steuerpflichtige nach diesen Rechtsvorschriften berechtigt sind,

– innerhalb einer Ausschlussfrist eine außerordentliche Erstattung im Wege eines Anspruchs auf Auszahlung der einbehaltenen Mehrwertsteuer zu beantragen,

– diese Auszahlung in ihren Steuererklärungen zu beantragen oder

– die einbehaltene Mehrwertsteuer in ihren Steuererklärungen von der zu entrichtenden Steuer in Abzug zu bringen.

15. Mit Beschluss vom 17. Juli 2014 in der Rechtssache Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2127, Rn. 39; im Folgenden: Beschluss in der Rechtssache Delphi) hat der Gerichtshof festgestellt, dass das Unionsrecht, insbesondere Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dahin auszulegen ist, dass es Rechtsvorschriften und einer Praxis eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach die Zahlung von Zinsen auf den Betrag zu viel gezahlter abzugsfähiger Mehrwertsteuer ausgeschlossen ist, der aufgrund einer als unionsrechtswidrig anzusehenden nationalen Bestimmung innerhalb eines angemessenen Zeitraums nicht zurückgefordert werden konnte. Der Gerichtshof hat jedoch weiter festgestellt, dass es in Ermangelung unionsrechtlicher Regelungen auf diesem Gebiet Sache des nationalen Rechts ist, unter Wahrung der Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität die Modalitäten für die Zuerkennung dieser Zinsen festzulegen.

16. Im Anschluss an den Beschluss in der Rechtssache Delphi entwickelte die ungarische Steuerverwaltung eine Verwaltungspraxis, über die die Kúria (Oberster Gerichtshof) mit Entscheidung Nr. Kfv.I.35.472/2016/5 vom 24. November 2016 befand, die wiederum Grundlage für den Erlass einer Grundsatzentscheidung (Nr. EBH2017.K18) mit dem Titel „Prüfung (in Bezug auf Zinssatz und Ausschlussfrist) der Frage der auf Mehrwertsteuer infolge der Voraussetzung der Bezahlung zuzuerkennenden Zinsen“ (im Folgenden: Grundsatzentscheidung Nr. 18/2017 des Obersten Gerichtshofs) war.

17. Nach der Grundsatzentscheidung Nr. 18/2017 des Obersten Gerichtshofs sind für die Berechnung von Verzugszinsen auf den Mehrwertsteuerbetrag, der aufgrund der früheren Voraussetzung der Entgeltzahlung nicht ordnungsgemäß zuerkannt wurde, zwei Zeiträume zu unterscheiden:

– Für den Zeitraum ab dem auf den letzten Tag der Frist zur Einreichung der Umsatzsteuererklärung folgenden Tag bis zum Tag des Ablaufs der Frist zur Einreichung der nächsten Steuererklärung sind die §§ 124/C und 124/D der Finanzprozessordnung, die den Fall regeln, dass das Alkotmánybíróság (Verfassungsgericht) oder die Kúria (Oberster Gerichtshof) feststellen, dass eine Regelung gegen eine höhere nationale Regelung verstößt, entsprechend anwendbar. In beiden Fällen hat die Steuerbehörde nämlich nach der genannten Entscheidung keinen Rechtsverstoß begangen, sondern die damals geltenden nationalen Rechtsvorschriften angewandt. Nach diesen beiden Rechtsvorschriften ist der anzuwendende Zinssatz der einfache Basiszinssatz der Zentralbank.

– Für den Zeitraum ab dem Tag, an dem die von der Steuerbehörde zu zahlenden Zinsen fällig wurden, bis zu dem Tag, an dem die zuständige Steuerbehörde die Zinsen tatsächlich gezahlt hat, ist § 37 Abs. 6 der Finanzprozessordnung anwendbar. Es gilt dementsprechend als Zinssatz der Verzugszinssatz für jeden Tag des Verzugs, also der zweifache Basiszinssatz der Zentralbank. Diese Zinsen sind ab dem Tag zu berechnen, an dem der Antrag auf eine außerordentliche Erstattung oder die den Erstattungsantrag enthaltende Steuererklärung bei der Steuerbehörde eingeht.

III. Sachverhalt und Vorabentscheidungsersuchen

A. Rechtssache C-13/18

18. Am 30. Dezember 2016 beantragte Sole-Mizo bei der Steuerbehörde gestützt auf den Beschluss in der Rechtssache Delphi die Zahlung von Zinsen auf die Beträge der überschüssigen abzugsfähigen Mehrwertsteuer, die in Folge der Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung nicht rechtzeitig zurückgezahlt worden waren. Dieser Antrag wurde für verschiedene Erklärungszeiträume von Dezember 2005 bis Juni 2011 gestellt. Ferner wurden auch Zinseszinsen wegen des Zahlungsverzugs mit diesen Zinsen verlangt.

19. Mit Beschluss vom 3. März 2017 gab die erstinstanzliche Steuerbehörde dem Antrag von Sole-Mizo teilweise statt und ordnete die Zahlung von Zinsen in Höhe von 99 630 000 HUF (ca. 321 501 Euro) an, den Antrag des Unternehmens auf Zinseszinsen wegen verspäteter Zahlung dieser Zinsen lehnte sie jedoch ab.

20. Mit auf einen Einspruch von Sole-Mizo hin ergangenem Bescheid vom 19. Juni 2017 änderte die zweitinstanzliche Steuerbehörde die erste Entscheidung zugunsten von Sole-Mizo ab und ordnete die Zahlung von Zinsen in Höhe von 104 165 000 HUF (ca. 338 891 Euro) an. Dem lag die Anwendung eines Zinssatzes in Höhe des einfachen Basiszinssatzes der Zentralbank zugrunde. Was den Teil der ersten Entscheidung angeht, mit dem der Antrag auf Zinseszinsen abgelehnt wurde, erklärte die zweitinstanzliche Steuerbehörde diesen für nichtig und verwies die Sache zur Berechnung dieser Zinsen an die Ausgangssteuerbehörde zurück.

21. Gegen die Entscheidung der oberen Steuerbehörde vom 19. Juni 2017 hat Sole-Mizo Klage beim nationalen Gericht mit der Begründung erhoben, dass die Zinsen, die als Ausgleich für den Schaden zu leisten seien, der durch die Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung entstanden sei, auch in Höhe des zweifachen Basiszinssatzes der Zentralbank nach § 37 Abs. 6 der Finanzprozessordnung festzusetzen seien.

22. Das nationale Gericht fragt daher, ob die fälligen Zinsen auf der Grundlage des einfachen Basiszinssatzes der Zentralbank oder des zweifachen Zinssatzes zu berechnen seien. Insbesondere äußert dieses Gericht Zweifel an der Vereinbarkeit der Grundsatzentscheidung Nr. 18/2017 des Obersten Gerichtshofs mit dem im Unionsrecht verankerten Grundsatz der Äquivalenz, soweit nach dieser Entscheidung § 37 Abs. 6 der Finanzprozessordnung auf den „ersten Zeitraum“ nicht entsprechend anwendbar sein solle, weil die Steuerverwaltung keinen Verstoß begangen habe, da sie lediglich die damals geltenden nationalen Rechtsvorschriften angewandt habe. Nach Ansicht des nationalen Gerichts steht das Unionsrecht einer solchen Auffassung entgegen.

23. Vor diesem Hintergrund hat das Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Szeged, Ungarn) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist die Praxis eines Mitgliedstaats, wonach bei der Prüfung der für Zinsen einschlägigen Vorschriften von der Prämisse ausgegangen wird, dass die nationale Steuerbehörde deshalb keine Rechtsverletzung (Unterlassung) begangen hat – d. h. bezüglich des nicht erstattungsfähigen Teils der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer im ungarischen Recht) auf nicht beglichene Erwerbe der Steuerpflichtigen nicht in Verzug geraten ist –, weil zum Zeitpunkt der Entscheidung der betreffenden nationalen Steuerbehörde die unionsrechtswidrige nationale Vorschrift in Kraft war und die Unionsrechtswidrigkeit der in ihr festgelegten Voraussetzung vom Gerichtshof der Europäischen Union erst später festgestellt worden ist, mit den Vorschriften des Unionsrechts, mit denen der Mehrwertsteuerrichtlinie (insbesondere im Hinblick auf ihren Art. 183) und mit den Grundsätzen der Effektivität, der unmittelbaren Wirkung und der Äquivalenz vereinbar?

2. Ist die Praxis eines Mitgliedstaats, wonach bei der Prüfung der für Zinsen einschlägigen Vorschriften danach unterschieden wird, ob die nationale Steuerbehörde entweder gemäß den damals geltenden, aber unionsrechtswidrigen nationalen Vorschriften oder aber unter Verstoß gegen die geltenden nationalen Vorschriften die Steuer nicht erstattet hat, und infolgedessen hinsichtlich der Höhe der Zinsen auf die Mehrwertsteuer, deren Rückerstattung wegen einer Voraussetzung des nationalen Rechts, die der Gerichtshof der Europäischen Union als unionsrechtswidrig eingestuft hat, nicht innerhalb einer angemessenen Frist geltend gemacht werden konnte, zwei voneinander abzugrenzende Zeiträume unterschieden werden, wobei

– im ersten Zeitraum die Steuerpflichtigen – mit der Begründung, dass die unionsrechtswidrige ungarische Regelung damals noch in Kraft gewesen sei und die ungarischen Steuerbehörden folglich nicht rechtswidrig gehandelt hätten, als sie die Zuweisung der in den Rechnungen ausgewiesenen Mehrwertsteuer nicht innerhalb einer angemessenen Frist zugelassen hätten – lediglich Zinsen in Höhe des Basiszinssatzes der Zentralbank beanspruchen können, während

– im zweiten Zeitraum nur für die verspätete Entrichtung der Zinsen aus dem ersten Zeitraum die – ansonsten nach der Rechtsordnung des betreffenden Mitgliedstaats bei Verzug anfallenden – Zinsen in Höhe des zweifachen Basiszinssatzes der Zentralbank zu zahlen sind

mit dem Unionsrecht, insbesondere mit den Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie (insbesondere im Hinblick auf ihren Art. 183) und mit den Grundsätzen der Äquivalenz, Effektivität und Verhältnismäßigkeit vereinbar?

3. Ist Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass das Äquivalenzprinzip der Praxis eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach die Steuerbehörde auf die Mehrwertsteuer, deren Erstattung unterlassen wurde, bei einem Verstoß gegen eine Unionsvorschrift nur Zinsen in Höhe des einfachen Basiszinssatzes der Zentralbank zahlt, bei einem Verstoß gegen nationales Recht hingegen Zinsen in Höhe des zweifachen Basiszinssatzes der Zentralbank zahlt?

B. Rechtssache C-126/18

24. Am 30. Dezember 2016 beantragte Dalmandi bei der erstinstanzlichen Steuerbehörde die Zahlung von Zinsen auf die Mehrwertsteuerbeträge, die durch die Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung für den Zeitraum von 2005 bis 2011 nicht rechtzeitig zurückerstattet worden waren. Die Höhe der Forderung beläuft sich auf 74 518 800 HUF (ca. 240 515 Euro). Bei der Berechnung der Zinsen zum Ausgleich des unmittelbar entstandenen Schadens bezog die Forderung den gesamten Zeitraum von der Fälligkeit der Erstattung für den jeweiligen Erklärungszeitraum bis zur Fälligkeit der Erstattung für den Erklärungszeitraum ein, in dem das Änderungsgesetz erlassen wurde (5. Dezember 2011). Dieser Berechnung wurde nach § 37 Abs. 6 der Finanzprozessordnung der zweifache Basiszinssatz der Zentralbank zugrunde gelegt. Darüber hinaus forderte Dalmandi die Zahlung zusätzlicher Zinsen für den Zeitraum vom 5. Dezember 2011 bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung, ebenfalls unter Zugrundelegung des Zinssatzes nach § 37 Abs. 6 der Finanzprozessordnung.

25. Mit Bescheid vom 10. März 2017 gab die erstinstanzliche Steuerbehörde dem Antrag von Dalmandi teilweise statt und setzte für die für den Zeitraum vom vierten Quartal 2005 bis September (drittes Quartal) 2011 rechtswidrig einbehaltenen Beträge überschüssiger abzugsfähiger Mehrwertsteuer Zinsen in Höhe von 34 673 000 HUF (ca. 111 035 Euro) fest; im Übrigen lehnte sie den Antrag ab.

26. Ihr Bescheid beruhte auf den Grundsätzen der Grundsatzentscheidung Nr. 18/2017 des Obersten Gerichtshofs. Erstens wandte sie, was den Zinsanspruch angeht, die §§ 124/C und 124/D der Finanzprozessordnung an. Zweitens stellte sie fest, dass der von Dalmandi geltend gemachte Anspruch auf Zahlung von Zinseszinsen unbegründet sei, da sie weder einen Antrag auf eine außerordentliche Erstattung gestellt noch eine den Erstattungsantrag enthaltende Steuererklärung vorgelegt habe. Drittens wies sie für das Jahr 2005 den Zinsanspruch von Dalmandi mit der Feststellung zurück, dass für die ersten drei Quartale jenes Jahres Verjährung eingetreten sei.

27. Mit Bescheid vom 12. Juni 2017 reduzierte die zweitinstanzliche Steuerbehörde, bei der Dalmandi einen Antrag gestellt hatte, die Höhe der zugunsten von Dalmandi festgesetzten Zinsen auf 34 259 000 HUF und bestätigte die Entscheidung der erstinstanzlichen Steuerbehörde für den Anspruch im Übrigen.

28. Gegen diesen Bescheid hat Dalmandi beim vorlegenden Gericht Klage erhoben. Sie hat im Wesentlichen ihre bereits im steuerbehördlichen Verfahren vorgetragenen Forderungen bekräftigt. Sie hat insbesondere geltend gemacht, dass die Grundsatzentscheidung des Obersten Gerichtshofs Nr. 18/2017, auf die die zweitinstanzliche Steuerbehörde sich in ihrem Bescheid vom 12. Juni 2017 gestützt habe, gegen die Grundsätze der Äquivalenz, der Effektivität und der unmittelbaren Wirkung des Unionsrechts verstoße, soweit i) darin festgestellt werde, dass § 37 Abs. 6 der Finanzprozessordnung deshalb nicht anwendbar sei, weil die Steuerbehörde nicht rechtswidrig entschieden habe, soweit sie die zu jenem Zeitpunkt geltenden nationalen Rechtsvorschriften angewandt habe, ii) darin ausgeschlossen werde, dass der Steuerbehörde eine Untätigkeit vorgeworfen werden könne, soweit keine außerordentliche Erstattung beantragt worden sei, und iii) darin der Zeitpunkt, ab dem die Ausschlussfrist zu berechnen sei, auf den dem Eintreten der Fälligkeit des Zinsanspruchs vorangegangenen Tag festgelegt worden sei.

29. Vor diesem Hintergrund hat das Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Szekszárd, Ungarn) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist die Praxis der Gerichte eines Mitgliedstaats, wonach bei der Prüfung der für die Zinsen einschlägigen Vorschriften von der Prämisse ausgegangen wird, dass die nationale Steuerbehörde deshalb keine Rechtsverletzung (Unterlassung) begangen hat – d. h. bezüglich des nicht erstattungsfähigen Teils der Umsatzsteuer auf nicht beglichene Erwerbe der Steuerpflichtigen nicht in Verzug geraten ist –, weil die nationale Vorschrift zum Zeitpunkt der Entscheidung der betreffenden Behörde in Kraft war und die Unionsrechtswidrigkeit der in ihr festgelegten Voraussetzung vom Gerichtshof der Europäischen Union erst später festgestellt worden ist, mit den Vorschriften des Unionsrechts, mit denen der Mehrwertsteuerrichtlinie (insbesondere im Hinblick auf ihren Art. 183) und mit den Grundsätzen der Effektivität, der unmittelbaren Wirkung und der Äquivalenz vereinbar? Durch diese Praxis des Mitgliedstaats wird die Anwendung der unionsrechtswidrigen in den nationalen Rechtsvorschriften festgelegten Voraussetzung bis zu dem Zeitpunkt, in dem der nationale Gesetzgeber diese Voraussetzung formell außer Kraft gesetzt hat, als quasi-rechtmäßig akzeptiert.

2. Sind die Regelung und die Praxis eines Mitgliedstaats, wonach bei der Prüfung der für Zinsen einschlägigen Vorschriften danach unterschieden wird, ob die Behörde entweder gemäß den damals geltenden, aber unionsrechtswidrigen nationalen Vorschriften oder aber unter Verstoß gegen die geltenden nationalen Vorschriften die Steuer nicht erstattet hat, und infolgedessen hinsichtlich der Höhe der Zinsen auf die Umsatzsteuer, deren Rückerstattung wegen einer Voraussetzung des nationalen Rechts, die der Gerichtshof der Europäischen Union als unionsrechtswidrig eingestuft hat, nicht innerhalb einer angemessenen Frist geltend gemacht werden konnte, zwei voneinander abgrenzbare Zeiträume unterschieden werden, wobei

   – im ersten Zeitraum die Steuerpflichtigen – mit der Begründung, dass die unionsrechtswidrige ungarische Regelung damals noch in Kraft gewesen sei und die ungarischen Steuerbehörden daher nicht rechtswidrig gehandelt hätten, als sie die Zuweisung der in den Rechnungen ausgewiesenen Mehrwertsteuer nicht innerhalb einer angemessenen Frist zugelassen hätten – lediglich Zinsen in Höhe des Basiszinssatzes der Zentralbank beanspruchen können, während

   – im zweiten Zeitraum nur für die verspätete Entrichtung der Zinsen aus dem ersten Zeitraum die – ansonsten nach der Rechtsordnung des betreffenden Mitgliedstaats bei Verzug anfallenden – Zinsen in Höhe des zweifachen Basiszinssatzes der Zentralbank zu zahlen sind

   mit dem Unionsrecht, insbesondere mit den Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie (insbesondere im Hinblick auf ihren Art. 183) und den Grundsätzen der Äquivalenz, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit vereinbar?

3. Ist die Praxis eines Mitgliedstaats, wonach die nach dessen Vorschriften wegen des Verzugs mit der Zuweisung der auf unionsrechtwidrig einbehaltene Steuern anfallenden – und nunmehr als Kapitalbetrag anzusehenden – Zinseszinsen nicht ab der ursprünglichen Fälligkeit der – nunmehr als Kapitalforderung anzusehenden – Umsatzsteuerzinsen, sondern ab einem späteren Zeitpunkt zu laufen beginnen, mit dem Unionsrecht, mit Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie und mit dem Effektivitätsgrundsatz vereinbar – insbesondere in Anbetracht dessen, dass der Anspruch auf Zinsen auf unionsrechtswidrig einbehaltene oder nicht erstattete Steuern ein subjektives Recht darstellt, das sich unmittelbar aus dem Unionsrecht selbst ergibt?

4. Ist die Praxis eines Mitgliedstaats, wonach der Steuerpflichtige, um Zinsen geltend zu machen, die aufgrund eines Rechtsverstoßes in Gestalt des Verzugs der Steuerbehörde anfallen, einen gesonderten Antrag stellen muss, während in anderen Fällen, in denen ein Anspruch auf Verzugszinsen geltend gemacht wird, ein solcher gesonderter Antrag nicht erforderlich ist, weil die Zinsen von Amts wegen zuzusprechen sind, mit dem Unionsrecht, mit Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie und mit dem Effektivitätsgrundsatz vereinbar?

5. Ist – falls die vorstehende Frage bejaht wird – die Praxis eines Mitgliedstaats, wonach Zinsen, die wegen der verspäteten Zuweisung der nunmehr als Kapitalbetrag anzusehenden Zinsen, die auf Steuern, die nach den Feststellungen des Gerichtshofs der Europäischen Union unionsrechtswidrig einbehalten wurden, angefallen sind (Umsatzsteuerzinsen), anfallen (Zinseszinsen), nur dann zugesprochen werden können, wenn der Steuerpflichtige einen außerordentlichen Antrag stellt, der konkret nicht auf die Anforderung der Zinsen, sondern auf die Rückforderung des Steuerbetrags gerichtet ist, der zum Zeitpunkt der Aufhebung der gegen das Unionsrecht verstoßenden Vorschrift des Mitgliedstaats, die die Zurückbehaltung der Umsatzsteuer auf nicht bezahlte Erwerbe vorschrieb, auf eben diese nicht bezahlten Erwerbe angefallen ist, wobei die dem Zinseszinsanspruch zugrunde liegenden Umsatzsteuerzinsen bereits in Bezug auf die dem außerordentlichen Antrag vorangehenden, früheren Steuererklärungszeiträume fällig waren und ihre Zuweisung weder damals noch bislang erfolgt ist, mit dem Unionsrecht, mit Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie und mit dem Effektivitätsgrundsatz vereinbar?

6. Ist – falls die vorstehende Frage bejaht wird – die Praxis eines Mitgliedstaats, die zur Folge hat, dass der Steuerpflichtige den Anspruch auf Zinsen, die wegen der verspäteten Zuweisung der – nunmehr als Kapitalbetrag anzusehenden – Zinsen, die auf Steuern, die nach den Feststellungen des Gerichtshofs der Europäischen Union unionsrechtswidrig einbehalten wurden, angefallen sind (Umsatzsteuerzinsen), anfallen (Zinsenzinsen), hinsichtlich jener Umsatzsteuerzinsen verliert, die nicht in den Umsatzsteuererklärungszeitraum, der von der Ausschlussfrist für den außerordentlichen Antrag betroffen ist, gefallen sind, weil sie früher fällig waren, mit dem Unionsrecht, mit Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie und mit dem Effektivitätsgrundsatz vereinbar?

7. Ist die Praxis eines Mitgliedstaats, die dem Steuerpflichtigen endgültig die Möglichkeit nimmt, Zinsen auf Steuern geltend zu machen, die nach einer später für unionsrechtswidrig erklärten nationalen Regelung, die es verbot, die Umsatzsteuer wegen der Nichtbezahlung der betroffenen Erwerbe zurückzufordern, einbehalten wurden,

   – weil das Bestehen des Zinsanspruchs unter Berufung darauf, dass die später für unionsrechtswidrig erklärte Vorschrift zum Zeitpunkt der ursprünglichen Fälligkeit [der Erstattung] der Steuer in Kraft war, verneint wurde (mit der Begründung, dass kein Verzug vorgelegen und die Steuerbehörde lediglich das geltende Recht angewandt habe),

   – und danach, nachdem die für unionsrechtswidrig erklärte Vorschrift, die die Rückforderung beschränkt hatte, im nationalen Recht aufgehoben worden war, unter Berufung auf den Eintritt der Verjährung

mit dem Unionsrecht und mit Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie – insbesondere im Hinblick auf den Effektivitätsgrundsatz und den Umstand, dass der Anspruch auf die Verzinsung unrechtmäßig nicht erstatteter Steuern den Charakter eines subjektiven Rechts hat – vereinbar?

8. Ist die Praxis eines Mitgliedstaats, wonach die Möglichkeit, Zinsen geltend zu machen, die auf die – nunmehr als Kapitalbetrag anzusehenden – Umsatzsteuerzinsen zu entrichten sind, die dem Steuerpflichtigen für eine Steuer zustehen, die zum Zeitpunkt der ursprünglichen Fälligkeit wegen einer später für unionsrechtswidrig erklärten Vorschrift des nationalen Rechts nicht erstattet worden war, für den gesamten Zeitraum zwischen 2005 und 2011 davon abhängig gemacht wird, ob der Steuerpflichtige derzeit noch die Rückerstattung der Umsatzsteuer mit der Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum (September 2011), in dem die betreffende unionsrechtswidrige Vorschrift im nationalen Recht aufgehoben wurde, beantragen kann, obwohl die Zuweisung der – nunmehr als Kapitalbetrag anzusehenden – Umsatzsteuerzinsen weder bis zu diesem Zeitpunkt noch später, bis zur Geltendmachung des Anspruchs beim nationalen Gericht erfolgt ist, mit dem Unionsrecht, mit Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie und mit dem Effektivitätsgrundsatz vereinbar?

IV. Würdigung

A. Zulässigkeit der Vorlagefragen

30. Nach Ansicht der ungarischen Regierung sind die Vorlagefragen unzulässig, da es nicht Sache des Gerichtshofs, sondern des nationalen Gerichts sei, die in den Ausgangsverfahren aufgeworfene Fragestellung nach der Zahlung von Zinsen zu prüfen. Auch wenn sich der Zinsanspruch in Fällen wie den vorliegenden aus dem Unionsrecht ergebe, sei es nach ständiger Rechtsprechung Sache der Mitgliedstaaten, die Methode der Berechnung und Zahlung dieser Zinsen festzulegen. Zwar unterliege der den Mitgliedstaaten insoweit zustehende Spielraum der Notwendigkeit, die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität zu wahren, die Prüfung der Wahrung dieser Grundsätze sei aber jedenfalls zunächst allein den nationalen Gerichten überlassen.

31. Zunächst ist anzumerken, dass die ungarische Regierung sich zwar auf die Unzulässigkeit der Vorlagefragen bezieht, mit ihrem Vorbringen tatsächlich aber die Zuständigkeit des Gerichtshofs für die Entscheidung über diese Fragen im Wesentlichen mit der Begründung erörtert, dass es allein Sache der nationalen Gerichte sei, darüber zu entscheiden, ob nationale Rechtsvorschriften mit den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität im Einklang stünden.

32. Insoweit ist zwar richtig, dass Art. 267 AEUV dem Gerichtshof nicht die Befugnis gibt, die Normen des Unionsrechts auf einen Einzelfall anzuwenden, sondern nur die, sich zur Auslegung der Verträge und der Rechtsakte der Unionsorgane zu äußern[4]. Es ist jedoch festzuhalten, dass die gestellten Fragen weder die konkrete Anwendung des Unionsrechts in den Ausgangsverfahren noch die konkrete Festsetzung der Höhe des den Klägern zustehenden Ausgleichs betreffen, sondern die Auslegung bestimmter Vorschriften oder Grundsätze des Unionsrechts in Fällen wie denjenigen der vorliegenden Rechtssache. Insbesondere ist auch die Frage, ob und inwieweit den Mitgliedstaaten ein gewisser Spielraum bei der Festlegung der Methode der Berechnung des Ausgleichs zusteht, der in Folge der Anwendung einer für unionsrechtswidrig erklärten Vorschrift zu leisten ist, selbst eine Frage der Auslegung des Unionsrechts. Dies alles führt dazu, dass der Gerichtshof für die Prüfung dieser Fragestellung uneingeschränkt zuständig ist.

33. Demnach ist der Gerichtshof meines Erachtens für die Beantwortung der zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen in der Tat zuständig und sollte die gestellten Fragen nicht für unzulässig erklären.

4 Vgl. z. B. Urteil vom 16. Juli 2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, Rn. 71).

B. Vorbemerkungen

34. Bevor die verschiedenen Fragestellungen zu prüfen sind, die die vorliegenden beiden Rechtssachen aufwerfen, sind einige Vorbemerkungen zu dem Kontext voranzustellen, in dem sie aufgetreten sind.

35. In seinem Urteil vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), hat der Gerichtshof festgestellt, dass Ungarn durch die Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung auf geltend gemachte Ansprüche auf Mehrwertsteuererstattung für abzugsfähige Mehrwertsteuerüberschüsse gegen Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie und den Grundsatz der Steuerneutralität verstoßen hatte. Meines Erachtens müssen die Gründe, die zu jenem Urteil geführt haben, nicht rekapituliert werden. Wichtig ist jedoch, darauf hinzuweisen, dass mit dieser Feststellung kraft des Vorrangs des Unionsrechts eine Verpflichtung für Ungarn entstanden ist, diesem Urteil in der erforderlichen Weise Rechnung zu tragen.

36. Zu diesen Verpflichtungen gehören die Aufhebung der Voraussetzung der Entgeltzahlung durch diesen Mitgliedstaat [5], die Erstattung der zum Zeitpunkt des Ergehens des Urteils vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530) [6], noch bestehenden Überschüsse abzugsfähiger Mehrwertsteuer und die Entschädigung der Steuerpflichtigen für die durch die Anwendung dieser Voraussetzung entstandenen Schäden [7]. Die vorliegenden Rechtssachen betreffen ausschließlich die letztere Verpflichtung. Insoweit ist daran zu erinnern, dass der Umstand, dass ein Mitgliedstaat gegen das Unionsrecht verstoßen hat, an sich noch nicht ausreicht, um seine Haftung für den entstandenen Schaden zu begründen. Für das Entstehen der Haftung eines Mitgliedstaats müssen die drei im Urteil Francovich entwickelten Voraussetzungen [8] (im Folgenden: Voraussetzungen nach dem Urteil Francovich) erfüllt sein: i) die unionsrechtliche Norm, gegen die verstoßen worden ist, muss die Verleihung von Rechten an Einzelne bezwecken, ii) der Verstoß gegen diese Norm muss hinreichend qualifiziert sein und iii) zwischen diesem Verstoß und dem den Geschädigten entstandenen Schaden muss ein unmittelbarer Kausalzusammenhang bestehen [9]. Außerdem muss nach ständiger Rechtsprechung zur Haftung der Unionsorgane, die meines Erachtens auf die Haftung einzelner Mitgliedstaaten entsprechend anwendbar ist [10], der entstandene Schaden tatsächlich und sicher sein [11].

5 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs „gebietet es … der Vorrang des Unionsrechts, dass die nationalen Gerichte, die im Rahmen ihrer Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden haben, für die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen Sorge tragen, indem sie erforderlichenfalls jede entgegenstehende nationale Bestimmung aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet lassen, ohne die vorherige Beseitigung dieser Bestimmung auf gesetzgeberischem Weg oder durch irgendein anderes verfassungsrechtliches Verfahren zu beantragen oder abzuwarten“ (Urteil vom 4. Dezember 2018, The Minister for Justice and Equality und Commissioner of An Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, Rn. 35).

6 Der Gerichtshof hat hierzu klargestellt, dass Steuerpflichtige als Folge und Ergänzung der Rechte, die dem Einzelnen aus Bestimmungen des Unionsrechts erwachsen, die solchen Steuern, Gebühren oder Abgaben entgegenstehen, grundsätzlich eine vollständige Erstattung erhalten müssen, vgl. Urteil vom 28. Februar 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, Rn. 24). Die Rechtslage stellt sich jedoch anders dar, wenn die zur Zahlung von Abgaben herangezogene Person sie nachweislich tatsächlich auf andere abgewälzt hat, ohne dass ihre Marktanteile oder Gewinne davon berührt wären, vgl. Urteil vom 6. September 2011, Lady & Kid u. a. (C-398/09, EU:C:2011:540, Rn. 17 und 18).

7 Der Entschädigungsanspruch, der dem Einzelnen wegen des Verstoßes eines Mitgliedstaats gegen das Unionsrecht aus dem Unionsrecht erwächst, folgt aus dem Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts, vgl. Urteile vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a. (C-397/98 und C-410/98, EU:C:2001:134, Rn. 84 und 106), und vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, Rn. 125). Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs „wohnt“ dieser Anspruch „dem System der Verträge [inne], auf denen die Union beruht“, vgl. z. B. Urteil vom 19. Juni 2014, Specht u. a. (C-501/12 bis C-506/12, C-540/12 und C-541/12, EU:C:2014:2005, Rn. 98).

8 Urteil vom 19. November 1991, Francovich u. a. (C-6/90 und C-9/90, EU:C:1991:428, Rn. 40).

9 Vgl. z. B. Urteil vom 26. Januar 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, Rn. 30).

10 Aufgrund der im Unionsrecht verankerten Grundsätze des Vertrauensschutzes oder des *venire contra factum proprium* – vgl. z. B. Urteil vom 6. November 2014, Italien/Kommission (C-385/13 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2350, Rn. 67) – die dem Grundsatz des Estoppel im Common Law entsprechen, ist meines Erachtens die Rechtsprechung zu Rechtsbehelfen auf Schadensersatz gegen Unionsorgane auf Rechtsbehelfe auf Schadensersatz gegen Mitgliedstaaten übertragbar.

11 Vgl. z. B. Urteil vom 14. Oktober 2014, Giordano/Kommission (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, Rn. 36).

Da in den Ausgangsverfahren die überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer in der folgenden Steuererklärung wieder gegen bestimmte geschuldete Mehrwertsteuerbeträge hätte in Abzug gebracht werden können, könnte fraglich sein, ob der Schaden, für den der Ausgleich begehrt wird, tatsächlich und sicher ist[12].

37. Hervorzuheben ist jedoch, dass der Gerichtshof im Beschluss in der Rechtssache Delphi sehr deutlich festgestellt hat, dass Steuerpflichtige, die eine Erstattung des Überschusses [abzugsfähiger] Mehrwertsteuer erhalten haben, nach einem angemessenen Zeitraum unionsrechtlich einen Anspruch auf Verzugszinsen haben[13]. Im Licht jenes Beschlusses wird deutlich, dass Ungarn zur Zahlung angemessener Zinsen verpflichtet ist, um Steuerpflichtige zu entschädigen, denen infolge der Auferlegung der Voraussetzung der Entgeltzahlung ein finanzieller Schaden entstanden ist.

38. Zu entscheiden ist daher nur noch über die Fragen nach dem Umfang, in dem Ersatz zu leisten ist, und nach den Rechtsbehelfen, die Ungarn zur Verfügung stellen muss, um den Steuerpflichtigen die Ausübung ihres ihnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Schadensersatzanspruchs zu ermöglichen. Dies sind genau die beiden Fragestellungen, um die es in den vorliegenden verbundenen Rechtssachen geht. Dementsprechend sollten diese Rechtssachen als das betrachtet werden, was sie wirklich sind, nämlich zwei Rechtssachen, die den Umfang der Verpflichtung der Mitgliedstaaten betreffen, für den Schaden aufzukommen, den sie dadurch verursacht haben, dass sie das Unionsrecht nicht ordnungsgemäß angewendet haben. Was die erste Fragestellung betrifft, ist daran zu erinnern, dass die Mitgliedstaaten dann, wenn die Francovich-Bedingungen erfüllt sind, von ihrer Haftung nur in drei besonderen Fällen entbunden sein können.

39. Erstens kann die Verpflichtung zu einer Schadensersatzleistung nach nationalem Recht verjährt sein. Ich schlage hier vor, diese Fragestellung im Kontext der siebten Frage zu prüfen.

40. Zweitens kann der Geschädigte zu seinem eigenen Schaden beigetragen haben[14]. Diese Ausnahme ist in den Ausgangsverfahren offensichtlich nicht gegeben.

41. Eine dritte Ausnahme kann möglicherweise in Betracht kommen, wenn die Höhe der jeweiligen Entschädigung zu derart weitreichenden finanziellen Belastungen für den betreffenden Staat führen könnte, dass sie die Stabilität seiner öffentlichen Finanzen gefährdet. Es ist jedoch, vielleicht von ganz außergewöhnlichen Umständen abgesehen[15], *allein* dem Gerichtshof vorbehalten, die Wirkung des Unionsrechts zu begrenzen oder aufzuschieben, um dem Vorliegen außergewöhnlicher Umstände Rechnung zu tragen[16]. Dementsprechend können die Mitgliedstaaten nicht unter Verweis auf ihren eigenen guten Glauben oder das Vorliegen außergewöhnlicher Umstände, wie der Gefahr einer Beeinträchtigung der Stabilität der öffentlichen Finanzen, vor ihren eigenen nationalen Gerichten eine Reduzierung des ansonsten zu leistenden Schadensersatzes erwirken – selbstverständlich immer

12 Wenn nämlich Steuerpflichtige nach der Ablehnung einer Erstattung eines zu ihren Gunsten bestehenden Überschusses abzugsfähiger Mehrwertsteuer einen Antrag gestellt haben, kann vermutet werden, dass sie diese Erstattung begehrten und ihn nicht auf ihre nächste Steuererklärung vortragen und mit dieser geltend machen wollten. Dagegen kann, vorbehaltlich des Beweises des Gegenteils, bei Steuerpflichtigen, die ihren Antrag nach Ergehen des Urteils vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), gestellt haben, nicht vermutet werden, dass sie diese Erstattung begehrt hätten.

13 Beschluss vom 17. Juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2127, Rn. 34). Sobald jemandem, wenngleich nur für einen kurzen Zeitraum, ein Geldbetrag vorenthalten wurde, ist er als geschädigt anzusehen, vgl. Urteil vom 28. Februar 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, Rn. 32).

14 Vgl. entsprechend Urteil vom 3. Februar 1994, Grifoni/Kommission (C-308/87, EU:C:1994:38, Rn. 16).

15 Vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Inter-Environnement Wallonie und Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, Nrn. 201 bis 205); vgl. auch Urteile vom 8. September 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, Rn. 67), vom 28. Februar 2012, Inter-Environnement Wallonie und Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, Rn. 63), und vom 27. Juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a. (C-597/17, EU:C:2019:544, Rn. 61).

16 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Mai 1990, Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, Rn. 41), vom 8. September 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, Rn. 67), und vom 28. Juli 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, Rn. 33).

vorausgesetzt, dass die Voraussetzungen nach dem Urteil Francovich erfüllt sind[17]. Da Ungarn zu diesen Fragestellungen in der vorliegenden Rechtssache nichts vorgetragen hat und nicht ersichtlich ist, dass außergewöhnliche Umstände – im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs – vorliegen, ist diese Ausnahme vorliegend nicht relevant.

42. Da die beiden letzten Ausnahmen vorliegend nicht greifen und die Haftung des Mitgliedstaats auf Schadensersatz festgestellt worden ist, stellt sich nur noch die Frage, in welchem Umfang Ersatz zu leisten ist.

43. Insoweit ist anzumerken, dass der Einzelne nach einigen Urteilen Anspruch auf *vollständige* Entschädigung für den entstandenen Schaden hat[18], während nach einigen anderen Urteilen, insbesondere in Steuersachen, in denen es um erhebliche Beträge ging, die Mitgliedstaaten lediglich verpflichtet sind, einen *angemessenen* Ausgleich des entstandenen Schadens zu gewährleisten[19].

44. Meines Erachtens stehen diese beiden Rechtsprechungslinien tatsächlich nicht im Widerspruch zueinander. Was der Gerichtshof meines Erachtens mit der Verwendung des Wortes „angemessen" hervorheben will, ist, dass in bestimmten besonderen Fällen die *prima facie* bestehende Verpflichtung zur *vollständigen Entschädigung* für Schäden, die durch den Verstoß gegen das Unionsrecht entstanden sind, aus Gründen der Praktikabilität und allgemeinen Zweckmäßigkeit einer Einschränkung bedarf. Mit anderen Worten ist selbst dann, wenn die Voraussetzungen nach dem Urteil Francovich erfüllt sind, der dem Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsende Anspruch, für jeden Verstoß gegen dieses Recht vollständig entschädigt zu werden, nicht absolut. Dieser Ansicht bin ich aus den folgenden Gründen.

45. Erstens sieht in einigen Fällen das Unionsrecht selbst eine besondere Regelung zur Berechnung des zu leistenden Ersatzes vor. Wie vom Gerichtshof festgestellt, enthält jedoch weder die Mehrwertsteuerrichtlinie noch ein anderer Unionsrechtsakt eine Regelung zu der Methode für die Berechnung der bei verspäteter Erstattung überschüssiger Mehrwertsteuer zu leistenden Zinsen. Diese Ausnahme findet daher vorliegend keine Anwendung.

46. Zweitens kann dann, wenn die genaue Feststellung des entstandenen Schadens übermäßig schwierig ist, der zu leistende Ersatz nach einer Methode berechnet werden, die, ohne notwendigerweise genau zu sein, darauf abzielt, für den entstandenen Schaden soweit wie möglich eine vollständige Wiederherstellung zu leisten[20].

47. Drittens fallen dann, wenn die von den Mitgliedstaaten vorgesehenen Entschädigungsregelungen darauf abzielen müssen, etwas wie einem vollständigen Ausgleich für durch den Verstoß gegen das Unionsrecht entstandene Schäden zumindest nahe zu kommen, die praktischen Modalitäten zur Erreichung dieses Ziels notwendigerweise in die Verantwortung der Mitgliedstaaten, da hierfür einige

17 Eine solche Beschränkung ist nur dann zulässig, wenn zwei grundlegende Kriterien erfüllt sind, nämlich guter Glaube der betroffenen Mitgliedstaaten und die Gefahr schwerwiegender Störungen, vgl. Urteil vom 29. September 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, Rn. 45). Nach ständiger Rechtsprechung rechtfertigen die sich aus einem im Vorabentscheidungsverfahren ergangenen Urteil für einen Mitgliedstaat möglicherweise ergebenden finanziellen Konsequenzen für sich allein keine zeitliche Begrenzung der Wirkungen dieses Urteils, vgl. z. B. Urteil vom 29. Juli 2010, Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, Rn. 34).

18 Vgl. z. B. Urteile vom 2. August 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, Rn. 26), und vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a. (C-397/98 und C-410/98, EU:C:2001:134, Rn. 95).

19 Vgl. Urteil vom 19. Juli 2012, Littlewoods Retail Ltd u. a. (C-591/10, EU:C:2012:478, Rn. 29).

20 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. Januar 2000, Mulder u. a./Rat und Kommission (C-104/89 und C-37/90, EU:C:2000:38, Rn. 63). Diese Ausnahme wird durch die Rechtsprechung zum Verlust einer Chance gut veranschaulicht, vgl. insbesondere Urteil des Gerichts für den öffentlichen Dienst der Europäischen Union vom 13. März 2013, AK/Kommission (F-91/10, EU:F:2013:34, Rn. 92). Dies ist meines Erachtens das, was der Gerichtshof meint, soweit er gelegentlich den Begriff des „angemessenen Ersatzes" erwähnt oder festgestellt hat, dass „zur Sicherstellung eines Ausgleichs durch Vorschriften, die von der Steuerverwaltung einfach gehandhabt und kontrolliert werden können", der „Schadensersatz in Form von Zinsen … in konkreten Fällen höher oder niedriger ausfallen [kann] als der tatsächliche Schaden", vgl. Urteil vom 28. Februar 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, Rn. 36). Für diese Auslegung spricht, dass der Gerichtshof in Rn. 37 des vorgenannten Urteils feststellte, dass dem Steuerpflichtigen erlaubt sein muss, „den gesamten aus dem Mehrwertsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen, ohne dass ihm … *ein finanzielles Risiko* entsteht" – Kursivsetzung nur hier – was nahelegt, dass der Gerichtshof von dem Grundsatz eines Anspruchs auf vollständige Wiederherstellung nicht abrücken wollte.

inländische wirtschaftliche Variablen berücksichtigt werden müssen. Die Mitgliedstaaten dürfen daher im Licht der gegebenen wirtschaftlichen Indikatoren festlegen, welche Indikatoren oder Werte zu berücksichtigen sind. Sie dürfen natürlich nicht einen Wert wählen, dessen Anwendung nicht zumindest auf eine vollständige Entschädigung für den entstandenen tatsächlichen und sicheren Schaden abzielt.

48. Dementsprechend wollte der Gerichtshof meines Erachtens in seinem Beschluss vom 17. Juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2127), mit dem Verweis auf sein Urteil vom 19. Juli 2012, Littlewoods Retail Ltd u. a. (C-591/10, EU:C:2012:478), wo in Rn. 27 festgestellt wurde, dass es „der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten zu[kommt], die Bedingungen für die Zahlung solcher Zinsen, insbesondere den Zinssatz und die Berechnungsmethode für die Zinsen (einfache Verzinsung oder Zahlung von Zinseszinsen) festzulegen“, nicht vom Grundsatz der vollständigen Wiederherstellung abweichen, sondern darauf hinweisen, dass der anzuwendende genaue Zinssatz – der dem vollständigen Ausgleich entspricht – von den im jeweiligen Mitgliedstaat jeweils herrschenden Umständen abhängt [21].

49. Von diesen Fällen abgesehen hat jeder Einzelne, dem durch einen Verstoß gegen das Unionsrecht ein Schaden entsteht, sobald die im Urteil Francovich entwickelten drei Voraussetzungen für die Entstehung der Haftung eines Mitgliedstaats erfüllt sind, Anspruch auf vollständige Entschädigung. Dass etwas wie ein zumindest nahezu vollständiger Ausgleich geleistet wird, ist nämlich notwendig, um die volle Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten, was nach dem Grundsatz des Vorrangs dieses Rechts [22] sowie aufgrund des in Art. 47 Abs. 1 der Charta verankerten Grundrechts auf wirksamen gerichtlichen Rechtsschutz erforderlich ist.

50. Dementsprechend haben in den Ausgangsverfahren die betroffenen Steuerpflichtigen, denen durch die Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung ein finanzieller Schaden entstanden ist, grundsätzlich Anspruch auf einen Geldbetrag, der einem vollständigen Ausgleich entspricht. Insbesondere kann die ungarische Regierung deshalb, weil sie, als die Rechtssache Kommission/Ungarn anhängig war, nicht vorgetragen hat, dass außergewöhnliche Umstände vorlägen, die einen Aufschub der zeitlichen Anwendung des Unionsrechts rechtfertigten, einen solchen Anspruch nicht mehr geltend machen. Jedenfalls haben die in Rede stehenden Beträge, auch wenn sie erheblich sind, kein so großes Gewicht, dass sie die Stabilität der öffentlichen Finanzen dieses Mitgliedstaats gefährden könnten.

51. Ferner muss, soweit in Fällen wie dem vorliegenden der entstandene Schaden in der Form der Vorenthaltung des Nutzens eines bestimmten Geldbetrags für einen begrenzten Zeitraum eintritt, dieser Schaden auf der Grundlage des Preises berechnet werden, den jemand für die Aufnahme eines Darlehens in gleicher Höhe von einem Kreditinstitut zu zahlen hätte. Dieser Ausgleich muss daher in der Form von Zinsen erfolgen. Dabei handelt es sich jedoch streng genommen nicht um Verzugszinsen im üblichen Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs.

52. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die verschiedenen Arten von Zinsen und ihre Bezeichnung sich von einem Mitgliedstaat zum anderen unterscheiden und die Rechtsprechung des Gerichtshofs im Hinblick auf die Verwendung einiger Begriffe nicht immer einheitlich ist. Insbesondere wird der Begriff „Verzugszinsen“ offenbar gelegentlich im Sinne des französischen Begriffs „intérêt moratoire“ verwendet [23], der das Bestehen einer anerkannten Schuld voraussetzt, und dann gelegentlich wieder in einem allgemeineren Sinne als Bezeichnung für jede Art von Zinsen, die mit einem Zahlungsverzug in

21 Wie vom Gerichtshof festgestellt, „hat der Staat die Folgen des entstandenen Schadens … zu beheben, wobei die im nationalen Schadensersatzrecht festgelegten Voraussetzungen [gelten]“; dies gilt „[v]orbehaltlich des Anspruchs auf Entschädigung, der seine Grundlage unmittelbar im [Unions]recht hat, wenn [dessen] Voraussetzungen erfüllt sind“, vgl. z. B. Beschluss vom 23. April 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, Rn. 126).

22 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Dezember 2018, The Minister for Justice and Equality und Commissioner of An Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, Rn. 39).

23 Vgl. z. B. Urteil vom 12. Februar 2015, Kommission/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2015:83, Rn. 30).

Verbindung stehen, unabhängig davon, ob sie Straf- oder Ausgleichscharakter haben [24]. Ich schlage daher vor, auf den Zweck der verschiedenen Arten von Zinsen abzustellen und nicht auf ihre Bezeichnung oder Beschreibung, die nach nationalem Recht und nationaler Praxis unterschiedlich sein können.

53. Was die zweite Fragestellung angeht, nämlich die Methode, nach der der Ausgleich von den Mitgliedstaaten zu leisten ist, fallen diese Voraussetzungen nach ständiger Rechtsprechung in die Verfahrensautonomie des jeweiligen Mitgliedstaats [25]. In Ermangelung einer auf diesem Gebiet bestehenden Unionsregelung ist es nämlich Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, die *Voraussetzungen* – nicht aber ihre *Höhe* – zu regeln, nach denen Zinsen zu zahlen sind [26]. Diese Voraussetzungen müssen indes dem Äquivalenzprinzip und dem Effektivitätsprinzip für Rechtsbehelfe entsprechen [27].

54. Nach dem Effektivitätsgrundsatz müssen die Mitgliedstaaten ein System von Rechtsbehelfen und Verfahren vorsehen, das die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert [28]. Dementsprechend dürfen die Verfahrensmodalitäten für diese Rechtsbehelfe nicht so gestaltet sein, dass sie die Ausübung der dem Einzelnen durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte unmöglich machen oder übermäßig erschweren [29]. Allgemein müssen nach diesem Grundsatz die Rechte, die dem Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsen, effektiv angewendet werden [30].

55. Was den Äquivalenzgrundsatz angeht, so setzt dieser voraus, dass die streitige nationale Regelung in gleicher Weise für Rechtsbehelfe gilt, die auf die Verletzung des Unionsrechts gestützt sind, wie für solche, die auf die Verletzung des innerstaatlichen Rechts gestützt sind; hierbei sind sowohl der Gegenstand als auch die wesentlichen Merkmale der angeblich vergleichbaren Rechtsbehelfe, die das innerstaatliche Recht betreffen, zu berücksichtigen [31]. Um festzustellen, ob der Äquivalenzgrundsatz in den Ausgangsverfahren gewahrt ist, ist daher zu prüfen, ob neben einer Verjährungsbestimmung wie der des Ausgangsverfahrens, die für gerichtliche Rechtsbehelfe zur Gewährleistung des Schutzes der Rechte der Bürger aus dem Unionsrecht im innerstaatlichen Recht gilt, eine Verjährungsbestimmung existiert, die für nur innerstaatliches Recht betreffende Rechtsbehelfe gilt, und ob diese Verjährungsbestimmungen unter Berücksichtigung ihres Gegenstands und ihrer wesentlichen Elemente als gleichartig angesehen werden können [32].

56. Im Licht dieser Grundsätze sind die Vorlagefragen zu prüfen.

57. Da schließlich die Steuerpflichtigen grundsätzlich zumindest Anspruch auf etwas haben, das einem vollständigen Ausgleich für den entstandenen Schaden gleichkommt, schlage ich vor, die verschiedenen Fragen nach der Vereinbarkeit der nach der in Rede stehenden nationalen Praxis verwendeten Methode zur Berechnung der Höhe des Ausgleichs mit dem Unionsrecht zusammen zu prüfen.

24 Vgl. Urteil vom 28. Februar 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, Rn. 28 und 29). Grundsätzlich werden Zinsen, mit denen die Zeit ausgeglichen werden soll, die bis zur gerichtlichen Bestimmung der Schadenshöhe verstreicht, unabhängig von einer vom Schuldner zu vertretenden Verzögerung, als „Ausgleichszinsen“ bezeichnet und sind Teil des zu leistenden Ersatzes, vgl. Urteil vom 10. Januar 2017, Gascogne Sack Deutschland und Gascogne/Europäische Union (T-577/14, EU:T:2017:1, Rn. 168 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Oktober 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, Rn. 17).

26 Vgl. z. B. Beschluss vom 21. Oktober 2015, Kovozber (C-120/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:730, Rn. 30).

27 Soweit sich die Frage stellt, ob die nationalen Verfahrensregelungen die Ausübung der dem Einzelnen durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, ist dies unter Berücksichtigung der Stellung der betreffenden Vorschriften im gesamten Verfahren, des Ablaufs dieses Verfahrens und der Besonderheiten dieser Vorschriften vor den verschiedenen nationalen Stellen zu prüfen. Urteil vom 6. Oktober 2015, Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, Rn. 36).

28 Urteil vom 13. März 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, Rn. 43).

29 Urteil vom 12. Dezember 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, Rn. 32).

30 Vgl. z. B. Urteil vom 20. Dezember 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, Rn. 41).

31 Vgl. hierzu Urteil vom 19. Juli 2012, Littlewoods Retail Ltd u. a. (C-591/10, EU:C:2012:478, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Urteil vom 15. April 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, Rn. 20).

C. Die drei Fragen in der Rechtssache C-13/18 und die ersten beiden Fragen in der Rechtssache C-126/18

58. Im Wesentlichen möchte das vorlegende Gericht in der Rechtssache C-13/18 mit seinen drei Fragen und das vorlegende Gericht in der Rechtssache C-126/18 mit seinen zwei Fragen wissen, ob Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz von Rechtsbehelfen, der unmittelbaren Wirkung sowie der Verhältnismäßigkeit in einem Fall wie demjenigen des Ausgangsverfahrens dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis der Berechnung von als Folge der Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung zu leistenden Zinsen entgegenstehen, bei der der Zinssatz der Zentralbank zugrunde gelegt wird und nicht, wie nach den nationalen Rechtsvorschriften beim Zahlungsverzug der Verwaltung mit einer fälligen Forderung vorgesehen, der zweifache Zinssatz der Zentralbank.

59. Da der Anspruch auf etwas, das einem vollständigen Ausgleich entweder gleich- oder nahekommt, sich aus dem Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts ergibt, schlage ich in diesem Kontext vor, die drei Fragen der Rechtssache C-13/18 und die ersten beiden Fragen der Rechtssache C-126/18 zusammen zu prüfen.

1. Vereinbarkeit der nationalen Praxis mit dem Anspruch auf vollständige Entschädigung

60. Wie bereits angeführt, ist nach dem Unionsrecht grundsätzlich ein vollständiger Ausgleich für den Schaden zu leisten, selbstverständlich immer vorausgesetzt, dass die Voraussetzungen nach dem Urteil Francovich erfüllt sind. Zur Prüfung der Vereinbarkeit der in Rede stehenden nationalen Praxis mit dem Unionsrecht ist erstens der Schaden zu bestimmen, der durch die Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung entstanden ist, und zweitens, ob der nach der nationalen Praxis vorgesehene Ausgleich darauf abzielt, den entstandenen Schaden vollständig abzudecken.

61. Wie bereits erläutert, besteht der in den Ausgangsverfahren entstandene Schaden in der ungerechtfertigten Vorenthaltung des Anspruchs auf Erstattung der überschüssigen abzugsfähigen Mehrwertsteuer innerhalb der nach den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen Fristen[33]. Da die Steuerpflichtigen diesen Überschuss gleichwohl in der nachfolgenden Mehrwertsteuererklärung gegen die geschuldete Mehrwertsteuer in Abzug bringen konnten, kann dieser Schaden praktisch wie ein Zahlungsverzug behandelt werden[34]. Wie beim Zahlungsverzug ist daher zur Bemessung der Höhe des zu leistenden Ersatzes i) zu bestimmen, für welchen Zeitraum dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche vorenthalten wurden (im Folgenden: Bezugszeitraum), und ii) auf den Betrag der überschüssigen abzugsfähigen Mehrwertsteuer, für die der Betroffene keine Erstattung erhalten konnte, ein Zinssatz anzuwenden, der die Folgen dieser Vorenthaltung abdeckt.

62. In den den Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Fällen ist als Beginn des Bezugszeitraums der Zeitpunkt anzusehen, zu dem die überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer dem Steuerpflichtigen hätte erstattet werden müssen, wenn die Voraussetzung der Entgeltzahlung nicht angewendet worden wäre.

33 Entgegen der von der Kommission in der mündlichen Verhandlung vertretenen Ansicht ist den betroffenen Steuerpflichtigen meines Erachtens in der Tat ein Schaden entstanden, der nicht mit einem entgangenen Gewinn, sondern mit einer Minderung ihrer liquiden Mittel in Verbindung steht. Festzuhalten ist jedenfalls, dass der Gerichtshof bereits entschieden hat, dass für entgangenen Gewinn Ersatz zu leisten ist, vgl. Urteil vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a. (C-397/98 und C-410/98, EU:C:2001:134, Rn. 91).

34 Vgl. z. B. Urteil vom 6. Juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, Rn. 22).

63. Insoweit ist daran zu erinnern, dass es Sache der Mitgliedstaaten ist, den Zeitpunkt festzulegen, zu dem die Erstattung zu erfolgen hat, sofern dieser Zeitpunkt innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Einreichung des Mehrwertsteuererklärungsformulars (im Folgenden: angemessener Erstattungszeitraum) liegt [35].

64. Was das Ende des angemessenen Erstattungszeitraums angeht, sind im Hinblick auf den in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Schaden zwei Alternativen je nach dem zu unterscheiden, ob der Betroffene die Voraussetzung der Entgeltzahlung schließlich erfüllt hat oder ob der Betroffene keine andere Wahl hatte, als die überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer auf die folgende Erklärung vorzutragen.

65. Im ersten Fall stellt, da der entstandene Schaden zu dem Zeitpunkt endete, zu dem die Mehrwertsteuer schließlich erstattet wurde, dieser Zeitpunkt das Ende des angemessenen Erstattungszeitraums dar.

66. Im zweiten Fall hängt das Ende des angemessenen Erstattungszeitraums davon ab, ob die vorgetragene überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer in der folgenden Erklärung gegen eine bestehende Mehrwertsteuerschuld vollständig in Abzug gebracht wurde oder nicht. War dies der Fall, endete der Schaden an dem Tag, an dem der Steuerpflichtige diese Mehrwertsteuerschuld zu entrichten gehabt hätte, wenn die überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer gegen diese Mehrwertsteuerschuld nicht in Abzug gebracht worden wäre. In dem Fall, dass die überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer mangels einer hinreichenden Mehrwertsteuerschuld nicht vollständig ausgeschöpft wurde, erstrecken sich die Auswirkungen der Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung auf die nachfolgende Mehrwertsteuererklärung. Daraus folgt, dass grundsätzlich für jeden dieser nachfolgenden Steuerzeiträume zu unterscheiden ist zwischen dem Teil der überschüssigen abzugsfähigen Mehrwertsteuer, der neu ist, und demjenigen, der aus früheren Erklärungen vorgetragen wird. Für den Teil, der auf den Vortrag eines früheren Überschusses entfällt, sollte nämlich kein angemessener Erstattungszeitraum gelten, da der Steuerpflichtige dann, wenn ihm der Überschuss erstattet worden wäre, über den entsprechenden Betrag ununterbrochen hätte verfügen können.

67. Dies belegt hinreichend, dass die genaue Bemessung der im vorliegenden Verfahren entstandenen Schädigung relativ komplex ist.

68. In diesem Kontext kann davon ausgegangen werden, dass die in Rede stehende nationale Praxis die vorzunehmende Berechnung vereinfacht. Den Akten ist nämlich zu entnehmen, dass Ungarn den Beginn des angemessenen Erstattungszeitraums zur Berechnung des Schadens auf den auf den Ablauf der Frist zur Einreichung der Mehrwertsteuererklärung folgenden Tag festlegt. Der Berechnung des Ausgleichs wird also als Beginn nicht der Zeitpunkt zugrunde gelegt, zu dem die Erstattung hätte erfolgen müssen, sondern vielmehr der Tag, der auf den Ablauf der Frist zur Einreichung des Mehrwertsteuererklärungsformulars folgt, in dem der Steuerpflichtige einen negativen Mehrwertsteuerbetrag angegeben hat.

35 Urteile vom 24. Oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, Rn. 24), vom 6. Juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, Rn. 20), und vom 28. Februar 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, Rn. 25). In der vorliegenden Rechtssache haben die nationalen Gerichte nicht angegeben, in welcher Frist die ungarische Verwaltung überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer erstattete, wenn die Voraussetzung der Begleichung des Entgelts für Erwerbe von Anfang an erfüllt war. Sole Mizo hat jedoch vorgetragen, dass dieser Zeitraum 45 Tage betragen habe.

69. Was das Ende des der Schadensberechnung zugrunde gelegten Zeitraums angeht, legt die nationale Praxis dieses auf den Ablauf der Frist zur Einreichung der nächsten Erklärung fest. Dementsprechend wird für jeden Mehrwertsteuererklärungszeitraum ein neuer Schadensbetrag ausgehend davon berechnet, dass der entstandene Schaden definitiv am letzten Tag der Frist zur Einreichung des Mehrwertsteuererklärungsformulars eingetreten ist, in dem der Steuerpflichtige einen negativen Mehrwertsteuerbetrag angegeben hat.

70. Auch wenn diese Methode keine Methode zur Berechnung des entstandenen Schadens mit exakter buchhalterischer Genauigkeit sein mag, hat sie den Vorteil, dass sie diese Berechnung vereinfacht, da sie für die nachfolgenden Steuerzeiträume keine Unterscheidung vornimmt zwischen dem Teil der überschüssigen abzugsfähigen Mehrwertsteuer, der auf einen früheren vorgetragenen Überschuss entfällt, und dem neuen Teil. Da nämlich keine Erstattungsfrist gilt, spielt der Entstehungsgrund des nachfolgenden Überschusses abzugsfähiger Mehrwertsteuer keine Rolle. Daher ist diese Methode für Steuerpflichtige sogar vorteilhafter als eine Methode, die einen vollständigen Ausgleich ermöglicht, da keine der normalerweise geltenden Erstattungsfrist entsprechende Frist gilt.

71. Wie bereits erwähnt, ist vom Gerichtshof anerkannt, dass dann, wenn die genaue Bestimmung des entstandenen Schadens schwierig ist, eine Methode angewendet werden kann, die auf einem angemessenen Grad der Annäherung beruht, sofern keine übermäßigen Auswirkungen auf die Höhe des Ersatzes eintreten. Da vorliegend eine genaue Berechnung zur exakten Bemessung des entstandenen Schadens recht schwierig ist, war Ungarn meines Erachtens grundsätzlich befugt, diese Berechnung zu vereinfachen.

72. Was den zur Gewährleistung eines vollständigen Ausgleiches zugrunde zu legenden Zinssatz betrifft, sollte dieser demjenigen entsprechen, der von einem Steuerpflichtigen hätte aufgewendet werden müssen, um den der überschüssigen abzugsfähigen Mehrwertsteuer entsprechenden Betrag von einem Kreditinstitut zu erhalten. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass der zugrunde zu legende Zinssatz demjenigen entspricht, der von der zuständigen Zentralbank für sehr kurzfristige Darlehen festgelegt wird, wenn dieser Satz um die von Kreditinstituten normalerweise aufgeschlagene Gewinnmarge erhöht wird[36]. Wenn nämlich ein Steuerpflichtiger in bestimmter Höhe ein Darlehen aufnehmen müsste, um ein Liquiditätsproblem zu lösen, das dadurch verursacht wurde, dass er keine Erstattung seiner überschüssigen abzugsfähigen Mehrwertsteuer erhalten hat, müsste diese Person mehr bezahlen als den Zinssatz, den die zuständige Zentralbank festlegt, da dieser Zinssatz nur für Kreditinstitute gilt.

73. Es mag auf den ersten Blick so erscheinen, dass die in den Ausgangsverfahren angewendete Methode den Unionsanforderungen entspricht. Bei näherer Betrachtung kann jedoch davon ausgegangen werden, dass die nach der in Rede stehenden nationalen Praxis angewendete Berechnungsmethode zwei Elemente beinhaltet, die mit dem Grundsatz des vollständigen Ausgleichs meines Erachtens nicht im Einklang stehen.

36 Vgl. Art. 99 Abs. 2 der Verordnung (EU, Euratom) 2018/1046 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juli 2018 über die Haushaltsordnung für den Gesamthaushaltsplan der Union, zur Änderung der Verordnungen (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 und des Beschlusses Nr. 541/2014/EU sowie zur Aufhebung der Verordnung (EU, Euratom) Nr. 966/2012 (ABl. 2018, L 193, S. 1) oder Art. 2 Abs. 6 der Richtlinie 2011/7/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Februar 2011 zur Bekämpfung von Zahlungsverzug im Geschäftsverkehr (ABl. 2001, L 48, S. 1).

74. Das erste betrifft den zugrunde gelegten Zinssatz. Dieser nach der nationalen Praxis vorgesehene Zinssatz ist nämlich der von der Zentralbank festgelegte Zinssatz, ohne dass dieser in irgendeiner Weise um die üblicherweise von Kreditinstituten aufgeschlagene Gewinnmarge erhöht wird. Auch wenn es Sache der Mitgliedstaaten ist, den Zinssatz zu wählen, der unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Situation gelten soll [37], kann indes dann, wenn ein vollständiger Ausgleich (oder zumindest etwas, was annähernd dieser Höhe entspricht) erreicht werden soll, der gewählte Zinssatz nicht auf den Basiszinssatz der Zentralbank begrenzt werden.

75. Das zweite, bedeutendere Element steht in Verbindung mit dem durch den Zeitablauf entstehenden Geldwertschwund. Der Begriff des vollständigen Ausgleichs setzt nämlich voraus, dass dann, wenn, wie in den Ausgangsverfahren, der Schaden zum Zeitpunkt seines endgültigen Eintritts berechnet wird – und nicht dann, wenn er von der Steuerbehörde oder einem nationalen Gericht festgestellt wurde – zu dem zu leistenden Ersatz weitere Zinsen für den Geldwertschwund hinzuzurechnen sind, der seit dem endgültigen Eintritt des Schadens eingetreten ist [38].

76. Es ist meines Erachtens die Zahlung dieser Zinsen, die der Gerichtshof im Blick hatte, soweit er in Rn. 34 des Beschlusses vom 17. Juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2127), feststellte, dass „Steuerpflichtige, die eine Erstattung der überschüssigen Mehrwertsteuer erst nach einem angemessenen Zeitraum erhalten haben – dies zu überprüfen, ist Sache des nationalen Gerichts – einen unionsrechtlichen Anspruch auf Zahlung von Verzugszinsen haben“ [39].

77. Insoweit ist auch darauf hinzuweisen, dass der Berechnung dieser Zinsen nicht der von Kreditinstituten (oder der Zentralbank) berechnete Zinssatz zugrunde zu legen ist, sondern vielmehr die Inflationsrate, da die vorliegende Rechtssache im Kern den Schwund des Geldwerts des entstandenen Schadens ab dem Zeitpunkt seines endgültigen Eintritts betrifft.

78. In der vorliegenden Rechtssache ist den Angaben der vorlegenden Gerichte, die von den Beteiligten auf eine schriftliche Frage hin bestätigt wurden, zu entnehmen, dass die in Rede stehende nationale Praxis keine Zahlung von Zinseszinsen vorsieht, sondern dass diese Zinsen ab dem auf den Ablauf der 45-tätigen Erstattungsfrist für die Mehrwertsteuererklärung für September 2011 folgenden Tag zu laufen beginnen [40], was nach Kalendertagen der 6. Dezember 2011 war.

79. Der dem Steuerpflichtigen entstandene Schaden könnte indes schon deutlich vor diesem Zeitpunkt eingetreten und beendet gewesen sein, da, wie bereits erwähnt, Steuerpflichtige die Voraussetzung der Entgeltzahlung möglicherweise noch erfüllen konnten, bevor sie ihr nächstes Mehrwertsteuererklärungsformular einzureichen hatten oder sie die überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer gegen eine Mehrwertsteuerschuld in ihrem nächsten Mehrwertsteuererklärungsformular in Abzug gebracht hätten [41].

37 Siehe oben, Nr. 48.

38 Vgl. z. B. Urteil vom 27. Januar 2000, Mulder u. a./Rat und Kommission (C-104/89 und C-37/90, EU:C:2000:38, Rn. 51).

39 Informelle Übersetzung. Vgl. auch Urteil vom 24. Oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, Rn. 23). Insoweit ist hervorzuheben, dass zur Gewährleistung eines vollständigen Ersatzes Zinsen als Ausgleich für den Geldwertschwund weiterlaufen, bis die Entschädigung tatsächlich geleistet worden ist.

40 Die Mehrwertsteuererklärung für September 2011 ist diejenige, in deren Zeitraum das Änderungsgesetz erlassen wurde.

41 Logisch betrachtet, hätten ausgehend davon, dass nach der im Rahmen der nationalen Praxis angewendeten Berechnungsmethode jeder Erklärungszeitraum gesondert behandelt wurde, so dass der sich aus der Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung ergebende Schaden jeweils zum Ablauf des Steuerzeitraums endgültig eintrat, Zinsen als Ausgleich für den ab Ablauf jedes Steuerzeitraums eingetretenen Geldwertschwund angesetzt werden müssen.

80. Die nach der nationalen Praxis vorgesehenen Zinseszinsen dürften in der Tat einen anderen Charakter haben, da diese Zinsen wegen der verspäteten Zahlung des Ausgleichs durch die Verwaltung zu zahlen sind, nachdem die Zahlung beantragt wurde, und nicht wegen des dem Steuerpflichtigen in Folge der Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung entstandenen Schadens.

81. Demnach stelle ich fest, dass in den Ausgangsverfahren die in Rede stehende nationale Praxis schlicht keine Zahlung von Zinsen vorsieht, die darauf abzielen, den Geldwertschwund vom Zeitpunkt des endgültigen Eintritts des Schadens, nämlich dem Zeitpunkt, zu dem die Höhe der Ersatzleistung berechnet wird – hier dem Ablauf der Frist zur Einreichung der nächsten Erklärung – bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Höhe des Ersatzes von der Verwaltung oder von einem Gericht anerkannt und eine vollstreckbare Forderung wird, auszugleichen [42].

82. Da die nationale Praxis daher meines Erachtens einen angemessenen Ausgleich des den betreffenden Steuerpflichtigen entstandenen Schadens nicht gewährleistet, ist sie für unionsrechtswidrig zu erklären.

2. Alternative Lösung

83. Für den Fall jedoch, dass der Gerichtshof der Auffassung sein sollte, dass die notwendige Entschädigung nicht in etwas bestehen müsste, was annähernd einem vollständigen Ausgleich entspricht, oder mit der vorstehenden Würdigung anderweitig nicht übereinstimmen sollte, schlage ich jetzt eine alternative Lösung der aufgeworfenen Fragestellungen vor. Der Spielraum der Mitgliedstaaten bei der Entscheidung über die anwendbare Berechnungsmethode ist meines Erachtens gleichwohl eindeutig in jedem Fall durch die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz begrenzt. Der verbleibende Teil der vorliegenden Schlussanträge geht von dieser Annahme aus.

84. Nach dem Grundsatz der Effektivität müssen die im nationalen Recht vorgesehenen Rechtsbehelfe dem Einzelnen ermöglichen, seine ihm aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte wirksam – und nicht nur theoretisch – geltend zu machen. Dementsprechend ist dieser Grundsatz dahin auszulegen, dass danach die nach nationalem Recht vorgesehenen Rechtsbehelfe dem Einzelnen einen Anspruch darauf gewährleisten müssen, eine Entschädigung für den ihm durch einen Verstoß gegen das Unionsrecht entstandenen Schaden geltend zu machen, immer vorausgesetzt, dass die Voraussetzungen nach dem Urteil Francovich unabhängig davon erfüllt sind.

85. Auch wenn die Entschädigung, die die Mitgliedstaaten nach dem Urteil Francovich vorsehen müssen, nicht in einem vollständigen Ausgleich bestehen sollte, müssten die Mitgliedstaaten den Einzelnen meines Erachtens gleichwohl für den am Wert der Ersatzleistung eintretenden Geldwertschwund entschädigen, wenn die Letztere auf ein Ereignis in der Vergangenheit bezogen berechnet wird, wie in den vorliegenden Verfahren auf den Zeitpunkt des endgültigen Eintritts des Schadens [43].

86. Demnach wäre meines Erachtens in den Ausgangsverfahren selbst dann, wenn das von den Mitgliedstaaten vorzusehende Niveau der Entschädigung nicht in einem annähernd vollständigen Ausgleich bestehen müsste, bei der in Rede stehenden nationalen Praxis davon auszugehen, dass sie einen angemessenen Ausgleich nicht gewährleistet.

42 Der Grund hierfür ist sehr wahrscheinlich, dass nach § 165 Abs. 2 der Finanzprozessordnung „[a]uf den Anspruch auf Verzugszinsen selbst … keine Verzugszinsen erhoben [werden]“. Wenn diese Bestimmung jedoch dahin auszulegen wäre, dass sie Zinsen als Ausgleich für den Geldwertschwund ausschließt, wäre diese Bestimmung für unionsrechtswidrig zu erklären.

43 Vgl. entsprechend Urteile vom 2. August 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, Rn. 31), und vom 4. Dezember 2003, Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, Rn. 68).

87. Was den Grundsatz der Äquivalenz angeht, so verlangt dieser, wie bereits erwähnt, dass bei der Anwendung sämtlicher für Rechtsbehelfe geltender Vorschriften nicht danach unterschieden wird, ob ein Verstoß gegen Unionsrecht einerseits oder gegen innerstaatliches Recht andererseits gerügt wird [44]. Fest steht meines Erachtens jedoch, dass dieser Grundsatz einen Mitgliedstaat gleichwohl nicht verpflichtet, die günstigste interne Erstattungsregelung auf alle Rechtsbehelfe auf Erstattung von Abgaben und Gebühren zu erstrecken, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben worden sind [45].

88. Die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Entschädigungspraxis sieht nicht die Anwendung von § 37 Abs. 6 der Finanzprozessordnung vor – der einen Zinssatz in Höhe des zweifachen Zinssatzes der ungarischen Zentralbank beinhaltet – sondern vielmehr von §§ 124/C und 124/D der Finanzprozessordnung, die einen Zinssatz in Höhe des Basissatzes der ungarischen Zentralbank vorsehen.

89. Aus dem Wortlaut der §§ 124/C und 124/D der Finanzprozessordnung geht jedoch eindeutig hervor, dass sie nicht nur dann Anwendung finden, wenn der Gerichtshof feststellt, dass ein nationales Gesetz, wie das in Ungarn angewandte, gegen das Unionsrecht verstößt, sondern auch dann, wenn das Alkotmánybíróság (Verfassungsgericht) oder die Kúria (Oberster Gerichtshof) feststellt, dass nationale Rechtsvorschriften gegen das ungarische Grundgesetz oder im Fall einer Kommunalverordnung, gegen irgendeine andere Rechtsnorm verstoßen.

90. Vor diesem Hintergrund dürften – auch wenn es Sache des nationalen Gerichts ist, dies festzustellen – die §§ 124/C und 124/D der Finanzprozessordnung eine *lex specialis* darstellen, die im Besonderen die Folgen eines Urteils regeln soll, mit dem ein höheres Gericht feststellt, dass eine nationale Norm gegen eine höherrangige Norm verstößt, und die in gleicher Weise für auf dem Unionsrecht wie ausschließlich auf nationalem Recht beruhende Rechtsbehelfe galt.

91. Zugestandenermaßen könnte die von der Kúria (Oberster Gerichtshof) angeführte Begründung dafür, warum die §§ 124/C und 124/D und nicht § 37 Abs. 6 der Finanzprozessordnung Anwendung finden, als etwas überraschend angesehen werden. Diesem Gericht zufolge soll sich nämlich die Anwendung dieser beiden Absätze daraus erklären, dass in Fällen wie denjenigen der Ausgangsverfahren die Steuerbehörden durch die Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung nicht gegen die geltenden nationalen Rechtsvorschriften verstoßen hätten, da diese Voraussetzung zu jenem Zeitpunkt geltendes Recht gewesen sei. So wie sie formuliert ist, soll mit dieser Begründung letztlich offenbar außer Acht gelassen werden, dass die frühere Voraussetzung der Entgeltzahlung von Anfang an unionsrechtswidrig war.

92. Auch wenn die Erklärung der Kúria (Oberster Gerichtshof) als etwas überraschend betrachtet werden mag, hat dies an sich keine Auswirkungen auf die Vereinbarkeit der nationalen Praxis mit dem Unionsrecht. Zu diesem Schluss komme ich in Anbetracht dessen, dass solange die dem Einzelnen von den Mitgliedstaaten zur Verfügung gestellten Rechtsbehelfe mit dem Unionsrecht im Einklang stehen, der Umstand, dass die Gründe für ihre Anwendung fehlerhaft sein mögen, nicht dazu führt, dass sie unionsrechtswidrig werden. Da daher die §§ 124/C und 124/D unterschiedslos sowohl auf Rechtsbehelfe, die auf dem Unionsrecht beruhen, einerseits, als auch auf solche, die ausschließlich auf nationalem Recht beruhen, andererseits, Anwendung finden, ist ein Verstoß gegen den Grundsatz der Äquivalenz nicht feststellbar [46].

44 Urteil vom 28. Januar 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, Rn. 71).

45 Urteil vom 17. November 1998, Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, Rn. 20).

46 Vgl. entsprechend Urteil vom 20. Dezember 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, Rn. 40). Hingewiesen sei auch darauf, dass der Gerichtshof im Kontext von Direktklagen festgestellt hat, dass ein Rechtsmittel zurückzuweisen ist, wenn zwar die Gründe eines Urteils eine Verletzung des Unionsrechts erkennen lassen, die Urteilsformel sich aber aus anderen Rechtsgründen als richtig darstellt, vgl. z. B. Urteil vom 7. Juni 2018, Ori Martin/Gerichtshof der Europäischen Union (C-463/17 P, EU:C:2018:411, Rn. 24).

93. Aus den vorgenannten Gründen schlage ich vor, die drei in der Rechtssache C-13/18 und die ersten beiden in der Rechtssache C-126/18 aufgeworfenen Fragen wie folgt zu beantworten: Der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts ist in einem Fall der von den vorlegenden Gerichten dargestellten Art dahin auszulegen, dass er einer nationalen Praxis entgegensteht, soweit danach die Zinsen, die als Ausgleich für den durch die Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung entstandenen Schaden zu leisten sind, unter Zugrundelegung eines Zinssatzes in Höhe des von der jeweiligen Zentralbank auf Hauptrefinanzierungsgeschäfte angewandten Zinssatzes berechnet werden, wobei weder dieser Zinssatz erhöht wird, um dem Zinssatz Rechnung zu tragen, zu dem ein Steuerpflichtiger, der kein Kreditinstitut ist, ein Darlehen in gleicher Höhe hätte aufnehmen können, noch Zinsen als Ausgleich für den Geldwertschwund hinsichtlich des Werts der zu leistenden Entschädigung vorgesehen sind, wenn die Entschädigung zum Zeitpunkt des endgültigen Eintritts dieses Schadens berechnet worden ist.

D. Die letzten sechs Fragen des vorlegenden Gerichts in der Rechtssache C-126/18

94. Bevor die letzten sechs vom nationalen Gericht in der Rechtssache C-126/18 aufgeworfenen Fragen zu prüfen sind, möchte ich einige Vorbemerkungen machen.

95. Erstens stelle ich fest, dass das vorlegende Gericht in der Rechtssache C-126/18 in seinen Fragen Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie als die Bestimmung anführt, gegen die von Ungarn mit der früheren Voraussetzung der Entgeltzahlung verstoßen worden sein soll. Da dieser Artikel jedoch keine Verfahrensregelungen erwähnt, dürfte diese Bestimmung nicht relevant sein. Auch wenn ferner das vorlegende Gericht sich in seinen Fragen ausschließlich auf den Grundsatz der Effektivität bezieht, dürften die aufgeworfenen Fragen meines Erachtens auch unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes der Äquivalenz zu prüfen sein, da diese beiden Grundsätze die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten bei der Gestaltung ihrer Rechtsbehelfe auf dem Gebiet des Schadensersatzes begrenzen.

96. Zweitens sind vor dem Hintergrund, dass die in Rede stehende nationale Praxis die Zahlung von Zinseszinsen nur bei einem Zahlungsverzug mit den Zinsen vorsieht, mit denen Ersatz für die Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung geleistet werden soll, meines Erachtens, soweit diese Fragen sich auf „Zinseszinsen“ beziehen, mit ihnen tatsächlich die Verzugszinsen gemeint, die für den Zahlungsverzug mit der Entschädigung zu leisten sind – hier berechnet ab dem Zeitpunkt der Feststellung des Schadens[47]. Jedenfalls bleiben vor dem Hintergrund meiner Ausführungen in den Nrn. 78 bis 80 der vorliegenden Schlussanträge die Voraussetzungen zu prüfen, nach denen diese Verzugszinsen zu leisten sind.

97. Drittens könnten die letzten sechs Fragen, die in der Rechtssache C-126/18 gestellt werden, darauf hindeuten, dass die Voraussetzungen für die Erlangung von Zinsen äußerst restriktiv seien. Die Darstellung des Sachverhalts durch das vorlegende Gericht deutet jedoch darauf hin, dass die in Rede stehende nationale Praxis nicht ganz so restriktiv ist, wie diese Fragen offenbar nahelegen. Steuerpflichtige, die durch die Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung geschädigt wurden,

47 Mit Blick auf die Typologie der im Unionsrecht existierenden Zinsen, wie sie von Generalanwalt Bot in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Kommission/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170) dargestellt wurde, sind meines Erachtens sowohl die Zinsen, die als Ausgleich für den Schaden geschuldet sind, der sich aus der Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung ergibt, als auch die Zinsen, die als Ausgleich für den Geldwertschwund hätten vorgesehen werden müssen, unter den Begriff „Ausgleichszinsen“ zu fassen; ferner sollten im Kontext der Ausgangsverfahren mit dem Begriff Verzugszinsen die Verzugszinsen bezeichnet werden, die im Fall eines Zahlungsverzugs mit den Ausgleichszinsen geschuldet sind.

hatten nämlich offenbar gleichwohl Anspruch auf Verzugszinsen, selbst wenn sie keinen außerordentlichen Antrag stellten, wenn die Steuerverwaltung nach Stellung ihres Antrags die zu leistende Entschädigung nicht innerhalb der Frist nach § 37 Abs. 4 der ungarischen Finanzprozessordnung leistete [48].

98. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts in der Rechtssache C-126/18, sicherzustellen, dass die in den Fragen enthaltenen Annahmen mit dem dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden tatsächlichen Sachverhalt im Einklang stehen.

1. Dritte Frage

99. Mit seiner dritten Frage möchte das nationale Gericht in der Rechtssache C-126/18 im Wesentlichen wissen, ob die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, die in einem Fall wie demjenigen des Ausgangsverfahrens als Beginn für die Berechnung der auf den Verzug mit der Zahlung der Entschädigung zu leistenden Verzugszinsen weder den Zeitpunkt des Eintritts des Schadens noch denjenigen, zu dem die Zinsen als Ersatz für den Hauptschaden erstmals fällig wurden, sondern einen späteren Zeitpunkt zugrunde legt.

100. Insoweit möchte ich darauf hinweisen, dass meines Erachtens aus der Verpflichtung zu einem im Wesentlichen annähernd vollständigen Ausgleich für den durch den Verstoß gegen das Unionsrecht entstandenen Schaden an sich keine Verpflichtung des betreffenden Mitgliedstaats zur Zahlung von Verzugszinsen beim Verzug mit der Zahlung der Entschädigung folgt. Die Zahlung dieser Zinsen ergibt sich nämlich nicht unmittelbar aus dem Verstoß des betreffenden Mitgliedstaats gegen das Unionsrecht, sondern aus dem objektiven Umstand, dass der betreffende Staat mit der Zahlung einer fälligen Forderung in Verzug ist.

101. Insoweit sind die Mitgliedstaaten meines Erachtens nach dem Grundsatz der Effektivität verpflichtet, beim Verzug mit der Zahlung der für einen Verstoß dieses Staates gegen seine unionsrechtlichen Verpflichtungen zu leistenden Entschädigung in ihren Rechtsvorschriften die Zahlung von Verzugszinsen vorzusehen. Andernfalls hätten die Mitgliedstaaten keinen Anreiz, einem Einzelnen die Ersatzleistung zu zahlen, der durch die Folgen eines Verstoßes gegen das Unionsrecht geschädigt worden ist; dies wäre ein Zustand, bei dem seinem Recht auf vollständige Entschädigung letztlich jede praktische Wirksamkeit genommen würde [49].

102. Im Ausgangsverfahren hätten nach Ansicht von Dalmandi offenbar Verzugszinsen ab dem Zeitpunkt angesetzt werden müssen, zu dem die Voraussetzung der Entgeltzahlung aufgehoben wurde, oder gar ab dem Zeitpunkt, zu dem das Urteil des Gerichtshofs vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), erging, weil die Steuerbehörde sie für die Anwendung dieser Voraussetzung automatisch hätte entschädigen müssen.

48 Außerdem wurden Dalmandi offenbar Verzugszinsen auf den Verzug mit der Zahlung des Ausgleichs gezahlt, auf den dieses Unternehmen Anspruch hatte, nachdem es einen entsprechenden Antrag gestellt hatte.

49 Vgl. hierzu Urteil vom 30. Juni 2016, Ciup (C-288/14, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:495, Rn. 46). Da die Verpflichtung zur Zahlung von Verzugszinsen sich aus dem Grundsatz der Effektivität und aus dem Anspruch auf vollständige Entschädigung ergibt, sind die Mitgliedstaaten bei der Festlegung des Zinssatzes für diese Verzugszinsen frei, sofern dieser Zinssatz einen Anreiz für die Verwaltung schafft, den Schaden umgehend zu ersetzen.

103. Zwar verlangt dann, wenn der Gerichtshof feststellt, dass ein Mitgliedstaat durch die Anwendung einer nationalen Rechtsvorschrift gegen seine Verpflichtungen aus dem Unionsrecht verstoßen hat, der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts, dass dieser Mitgliedstaat umgehend die notwendigen Schritte dahin ergreift, diese Rechtsvorschriften aufzuheben, und dass seine nationalen Behörden diese umgehend nicht mehr anwenden [50].

104. Die Mitgliedstaaten sind jedoch weder nach dem Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts noch nach demjenigen der Effektivität von Rechtsbehelfen verpflichtet, den Schaden, den sie durch den Verstoß gegen das Unionsrecht verursacht haben, von sich aus auszugleichen oder auch nur die Verjährungsfristen zu unterbrechen, indem sie, wie Ungarn dies getan hat, ein Verwaltungsverfahren für die Entschädigung gestalten.

105. Zwar ist dann, wenn der Gerichtshof feststellt, dass eine von den Behörden eines Mitgliedstaats erlassene Rechtsvorschrift oder Verwaltungsmaßnahme gegen das Unionsrecht verstößt, dieser Staat verpflichtet, die betreffende Maßnahme aufzuheben und, vorbehaltlich der Voraussetzungen nach dem Urteil Francovich, alle sich aus ihr ergebenden rechtswidrigen Folgen zu beseitigen [51].

106. Wie der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, unterliegen jedoch die Verfahrensregelungen für die Zahlung einer wegen eines Verstoßes gegen das Unionsrecht zu leistenden Entschädigung dem nationalen Recht, das vorsehen kann, dass eine Entschädigung nur auf Antrag erfolgt [52]. Also führt allein der Umstand, dass Ungarn die Steuerpflichtigen, die durch die Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung geschädigt wurden, nicht unmittelbar nach Ergehen des Urteils vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), oder gar nach Erlass des Änderungsgesetzes von sich aus entschädigt hat, nicht dazu, dass auf diese Entschädigung automatisch Verzugszinsen erhoben werden. *Nur* dann, wenn die nationalen Rechtsvorschriften vorsehen, dass bei einem von einem Gericht festgestellten Verstoß einer Norm des nationalen Rechts gegen höherrangiges Recht, d. h. *ipso iure* ab Ergehen des Urteils, solche Zinsen anfallen, ist der betreffende Mitgliedstaat nach dem Grundsatz der Äquivalenz verpflichtet, von sich aus Verzugszinsen zu leisten.

107. Da die Mitgliedstaaten demnach nicht verpflichtet sind, für den Schaden, den sie durch den Verstoß gegen das Unionsrecht verursacht haben, von sich aus eine Entschädigung zu leisten, kann ein Mitgliedstaat folglich wiederum grundsätzlich vorsehen, dass die Verzugszinsen nicht ab dem Zeitpunkt des Schadenseintritts anfallen.

108. Ebenso müssen die Mitgliedstaaten nicht verpflichtend vorsehen, dass diese Zinsen unmittelbar nach der Feststellung durch die betreffende Behörde oder das betreffende Gericht zu leisten sind, dass für diesen Schaden eine Entschädigung zu leisten ist.

109. Zwar müssen die Mitgliedstaaten vorsehen, dass im Fall des Verzugs mit der Zahlung einer nach dem Unionsrecht zu leistenden Entschädigung diese Zinsen zu zahlen sind. Es kann jedoch nicht erwartet werden, dass die Verwaltung diese Entschädigung sofort leistet, sobald der Schaden anerkannt worden ist [53]. Die Mitgliedstaaten müssen daher nach dem Grundsatz der Effektivität nicht verpflichtend vorsehen, dass die Verzugszinsen ab dem Zeitpunkt zu berechnen sind, zu dem der

50 Urteil vom 13. Juli 1972, Kommission/Italien (48/71, EU:C:1972:65, Rn. 7). Im Ausgangsverfahren bedeutete dies, dass Ungarn lediglich verpflichtet war, von Amts wegen die Voraussetzung der Entgeltzahlung nicht mehr anzuwenden und die überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer zu erstatten, die am Tag des Urteils vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), noch bestand.

51 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Dezember 1960, Humblet/Belgien (6/60-IMM, EU:C:1960:48, S. 569).

52 Urteil vom 4. Oktober 2018, Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807, Rn. 123). Diese Lösung ist insofern durchaus logisch, als ein genauer Ausgleich des entstandenen Schadens voraussetzt, dass bei der Schadensbemessung bestimmte tatsächliche Parameter berücksichtigt werden, die nur die betroffenen Personen kennen können.

53 Vgl. entsprechend Urteil vom 15. März 2018, Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, Rn. 20).

Schaden eingetreten ist oder zu dem die als Ausgleich für den Hauptschaden zu leistenden Zinsen erstmalig fällig wurden, sondern lediglich, dass dies innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Feststellung des Schadens entweder durch die betreffende Stelle der Verwaltung oder durch ein Gericht erfolgt.

110. Im Ausgangsverfahren sieht die nationale Praxis nach meinem Verständnis die Zahlung dieser Zinsen vor, wenn die Verwaltung innerhalb von 30 Tagen (in einigen Fällen 45 Tagen) nach Stellung eines Antrags auf Entschädigung keine Zinsen als Ausgleich für den Schaden geleistet hat; dies dürfte ein für die Prüfung der Begründetheit des Antrags durch die Verwaltung angemessener Zeitraum sein. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass dieser Zeitraum gegen den Grundsatz der Effektivität verstößt.

111. Was den Grundsatz der Äquivalenz angeht, ist es, da allein das vorlegende Gericht in der Rechtssache C-126/18 Kenntnis davon hat, wie diese Art von Zinsen in anderen Fällen angewendet werden, Sache dieses Gerichts, sicherzustellen, dass in der vorliegenden Rechtssache keine kürzeren Fristen angewendet werden, soweit der betreffende Mitgliedstaat eine Entschädigung aus einem ausschließlich auf dem nationalen Steuerrecht beruhenden Grund zu leisten hat.

112. Vor diesem Hintergrund schlage ich vor, die dritte Frage dahin zu beantworten, dass die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz der Rechtsbehelfe dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis, die in einem Fall wie demjenigen des Ausgangsverfahrens als Beginn für die Berechnung der für die verspätete Zahlung der Entschädigung zu leistenden Verzugszinsen nicht den Zeitpunkt, zu dem die Zinsen als Ausgleich für den Hauptschaden erstmals fällig wurden, sondern vielmehr einen späteren Zeitpunkt zugrunde legt, nicht entgegenstehen, sofern zum einen dieser Zeitpunkt nicht über einen angemessenen Zeitraum nach Feststellung der Verpflichtung zur Zahlung dieser Entschädigung hinaus verschoben wird und zum anderen beim Zahlungsverzug einer ausschließlich auf nationalem Recht beruhenden Entschädigung derselbe Zeitpunkt zur Anwendung gelangt.

2. Vierte Frage

113. Mit seiner vierten Frage möchte das nationale Gericht in der Rechtssache C-126/18 im Wesentlichen wissen, ob die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, wonach Steuerpflichtige Verzugszinsen nur geltend machen können, indem sie einen außerordentlichen Antrag stellen, während in anderen Fällen, in denen ebenfalls ein Anspruch auf Verzugszinsen besteht, ein solcher Antrag nicht erforderlich ist, weil diese Art von Zinsen von Amts wegen zuzusprechen sind.

114. Meines Erachtens verstößt insoweit der Umstand, dass Steuerpflichtige eine besondere Art von Antrag stellen müssen, an sich nicht gegen den Grundsatz der Effektivität. Dieses Erfordernis führt nämlich nicht dazu, dass, wie es der Gerichtshof formuliert, die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird[54]. Wenn dieses Erfordernis jedoch rückwirkend auf Steuerpflichtige Anwendung finden soll, die ihre Rechtsbehelfe erhoben haben, bevor der Gerichtshof über die Vereinbarkeit der Voraussetzung der Entgeltzahlung mit dem Unionsrecht entschieden hatte, würde dieses Erfordernis diesen Rechtsbehelfen jede praktische Wirksamkeit nehmen (oder könnte ihnen diese zumindest nehmen)[55] und sollte daher als Verstoß gegen den Grundsatz der Effektivität betrachtet werden.

54 Urteil vom 11. April 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, Rn. 39).

55 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs steht es den Mitgliedstaaten frei, eine neue Regelung auf die künftigen Folgen eines Sachverhalts anzuwenden, der unter der Geltung der früheren Regelung entstanden ist, vgl. Urteil vom 29. Juni 1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, Rn. 25). Der Grundsatz des Vertrauensschutzes lässt es jedoch nicht zu, dass einem Steuerpflichtigen durch eine Änderung der nationalen Regelung rückwirkend ein auf der Grundlage der früheren Regelung erworbenes Recht genommen wird, Urteil vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, Rn. 39).

115. Was den Grundsatz der Äquivalenz angeht, legt die so gefasste Frage einen Verstoß gegen diesen Grundsatz nahe. Wie bereits erläutert, verlangt der Äquivalenzgrundsatz nämlich, dass für Rechtsbehelfe, die auf dem Unionsrecht beruhen, dieselben Verfahrensregelungen gelten wie für vergleichbare Rechtsbehelfe, die auf nationalem Recht beruhen [56].

116. Im Ausgangsverfahren könnten jedoch bestimmte, den Akten zu entnehmende Aspekte darauf hindeuten, dass entgegen der Prämisse, auf der die vierte Frage in ihrer Formulierung durch das vorlegende Gericht beruht, die Stellung eines außerordentlichen Antrags nicht nur in Fällen wie den vorliegenden (nämlich eines Verstoßes gegen das Unionsrecht), sondern auch in einigen anderen, ausschließlich unter das nationale Recht fallenden Fällen erforderlich ist.

117. Daher schlage ich vor, die vierte Frage umzuformulieren und dahin zu beantworten, dass die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis, wonach Steuerpflichtige zur Geltendmachung von Verzugszinsen einen gesonderten Antrag stellen müssen, nicht entgegenstehen, wenn dieses Erfordernis in gleicher Weise unabhängig davon gilt, ob sich der Schaden, der der verspätet gezahlten Schuld zugrunde liegt, aus einem Verstoß gegen das Unionsrecht oder gegen nationales Recht ergibt.

3. Fünfte und achte Frage

118. Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, wonach Verzugszinsen nur dann zugesprochen werden können, wenn der Steuerpflichtige einen Antrag gestellt hat, mit dem nicht konkret die Zinsen, sondern die Rückerstattung der überschüssigen abzugsfähigen Mehrwertsteuer gefordert wird, die zum Zeitpunkt der Aufhebung der Voraussetzung der Entgeltzahlung noch bestand.

119. Diese Frage ist nahe an der achten Frage, mit der das vorlegende Gericht wissen möchte, ob die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz einer nationalen Praxis entgegenstehen, wonach Verzugszinsen nur geltend gemacht werden können, wenn der Steuerpflichtige die Rückerstattung eines Überschusses abzugsfähiger Mehrwertsteuer für den Steuererklärungszeitraum geltend machen kann, in dem die Voraussetzung der Entgeltzahlung aufgehoben wurde.

120. Ich werde diese beiden Fragen daher zusammen prüfen – auch wenn sie nach meinem Verständnis an einem Punkt leicht voneinander abweichen: In der fünften Frage geht es um eine förmliche Voraussetzung, nämlich, dass der Steuerpflichtige einen Antrag stellen muss, der mit der Forderung, deren Zahlung in Verzug ist, nicht in Verbindung steht, während die achte Frage eine materiell-rechtliche Voraussetzung betrifft, nämlich, dass der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Erstattung eines Überschusses abzugsfähiger Mehrwertsteuer für den Steuererklärungszeitraum geltend machen kann, in dem die betreffende unionsrechtswidrige Bestimmung aufgehoben wurde.

121. Ich muss insoweit zugestehen, dass eine Praxis, wonach ein Steuerpflichtiger für Verzugszinsen eine besondere Art von Antrag stellen muss, zwar ungewöhnlich ist, aber an sich nicht dazu führt, dass die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird. Eine solche Voraussetzung steht daher nicht im Widerspruch zum Grundsatz der Effektivität, sofern die folgenden beiden Voraussetzungen erfüllt sind.

56 Urteil vom 28. Januar 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, Rn. 71). Gegen diesen Grundsatz wird jedoch nicht verstoßen, wenn nach den nationalen Rechtsvorschriften die Stellung eines außerordentlichen Antrags erforderlich ist, um die Zahlung von Verzugszinsen geltend zu machen, während ein solches Erfordernis für sonstige Arten von Zinsen nicht besteht. Da der Grundsatz der Äquivalenz nämlich nur verlangt, dass für Rechtsbehelfe, die auf dem Unionsrecht beruhen, und für vergleichbare Rechtsbehelfe, die auf nationalem Recht beruhen, dieselben Verfahrensregelungen gelten, steht er der Anwendung unterschiedlicher Verfahrensregelungen auf nicht vergleichbare Arten von Zinsen nicht entgegen.

122. Erstens muss der Steuerpflichtige relativ klar und rechtzeitig darüber informiert worden sein, dass er diese Art von Antrag stellen muss, um Verzugszinsen geltend machen zu können.

123. Zweitens darf sich diese Voraussetzung nicht als verdeckte materiell-rechtliche Voraussetzung darstellen. Insbesondere darf diese Voraussetzung nicht dazu führen, die Zahlung von Verzugszinsen auf Steuerpflichtige zu begrenzen, denen zum Zeitpunkt der Aufhebung der Voraussetzung der Entgeltzahlung noch überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer zusteht. Der der Forderung zugrunde liegende Schaden hätte nämlich schon vor dem Steuerzeitraum eintreten können, der demjenigen voranging, in dem die Voraussetzung der Entgeltzahlung aufgehoben wurde. In diesem Fall sollte der Steuerpflichtige im Fall des Verzugs mit der Entschädigung für diesen Schaden – sofern nicht verjährt – Anspruch auf Verzugszinsen haben, auch wenn ihm kein Überschuss abzugsfähiger Mehrwertsteuer mehr zusteht.

124. Durch den Grundsatz der Effektivität sind die Mitgliedstaaten daher meines Erachtens gehindert, die Zuerkennung von Verzugszinsen auf Steuerpflichtige zu begrenzen, denen zum Zeitpunkt der Aufhebung der Voraussetzung der Entgeltzahlung noch überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer zusteht.

125. Was den Grundsatz der Äquivalenz angeht, kann auch ein Verstoß gegen diesen Grundsatz vorliegen, wenn die in den Fragen fünf und acht genannten Voraussetzungen nur beim Verzug mit der Entschädigung für einen Verstoß gegen das Unionsrecht, nicht aber für einen Verstoß gegen eine Regelung des nationalen Rechts gelten. Es liegen jedoch keine hinreichenden Informationen vor, um beurteilen zu können, ob dies im Ausgangsverfahren der Fall ist[57].

126. Dies würde sich natürlich im Hinblick auf die Voraussetzung, einen Anspruch auf Erstattung eines Überschusses abzugsfähiger Mehrwertsteuer für den Steuererklärungszeitraum geltend machen zu können, in dem die betreffende unionsrechtswidrige Bestimmung aufgehoben wurde, ganz anders darstellen, wenn diese Voraussetzung nur für Ansprüche auf Verzugszinsen für den Verzug bei der Entschädigung gilt, die für den ganz konkreten Zeitraum zu leisten ist, für den ein Überschuss abzugsfähiger Mehrwertsteuer in der Mehrwertsteuererklärung angegeben worden war, die dem Erlass des Änderungsgesetzes voranging.

127. In diesem Fall ist, da die in Rede stehende Voraussetzung einer Zuerkennung von Verzugszinsen auf eine Entschädigung nicht entgegenstände, die für einen Schaden zu leisten ist, der einem Steuerpflichtigen, dem zum Zeitpunkt der Aufhebung der Voraussetzung der Entgeltzahlung keine überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer mehr zustand, vor diesem Zeitraum entstanden war, meines Erachtens richtigerweise kein Verstoß gegen den Grundsatz der Effektivität feststellbar. Diese Voraussetzung käme nämlich einfach einer Prüfung gleich, ob ein Schaden tatsächlich gegeben ist, indem die Betroffenen aufgefordert werden, anzugeben, ob ihnen überschüssige abzugsfähige Mehrwertsteuer für den laufenden Steuerzeitraum zusteht.

128. Vor diesem Hintergrund schlage ich vor, die fünfte und achte Frage dahin zu beantworten, dass die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis, wonach Verzugszinsen nur dann zuerkannt werden können, wenn der Steuerpflichtige einen Antrag gestellt hat, der nicht auf die Zahlung der Entschädigung gerichtet ist, die für den gesamten infolge der Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung zugefügten Schaden zu leisten ist, sondern auf die mit Wirkung zum Zeitpunkt der Aufhebung dieser Voraussetzung vorzunehmende

57 Da eine solche Voraussetzung insbesondere darauf hinausliefe, eine besondere Frist für die Geltendmachung von Verzugszinsen vorzusehen, müsste daher sichergestellt werden, dass diese Voraussetzung auch in vergleichbaren Fällen gilt, die ausschließlich auf nationalem Recht beruhen.

Erstattung der zum damaligen Zeitpunkt vorhandenen überschüssigen abzugsfähigen Mehrwertsteuer, nicht entgegenstehen, wenn dem Steuerpflichtigen bei Stellung eines solchen Antrags nicht noch ein Überschuss abzugsfähiger Mehrwertsteuer zustehen muss und dieses Antragserfordernis auch im Fall einer verspäteten Schadensersatzzahlung für einen Verstoß gegen nationales Recht gilt.

4. Sechste Frage

129. Mit seiner sechsten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach Verzugszinsen nur für den Betrag des finanziellen Schadens zuerkannt werden, der in dem der Stellung des Antrags vorangegangenen Mehrwertsteuererklärungszeitraum entstanden ist.

130. Insoweit ist daran zu erinnern, dass im Ausgangsverfahren der Schaden entstand, als die Steuerbehörde den in einem Steuererklärungsformular angegebenen Überschuss abzugsfähiger Mehrwertsteuer nicht innerhalb der nach nationalem Recht vorgesehenen Frist erstattete.

131. Mit der Regelung, dass Verzugszinsen nur auf den Betrag des Schadens zuerkannt werden, der in dem der Stellung des Antrags vorangegangenen Mehrwertsteuererklärungszeitraum entstanden ist, macht eine nationale Praxis der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art somit zum einen die Stellung eines Antrags für jeden Steuerzeitraum erforderlich und stellt zum anderen eine Ausschlussfrist auf. Diese Ausschlussfrist entspricht der verbleibenden Dauer des Steuerzeitraums, in dem der finanzielle Schaden entstanden ist, zuzüglich der Dauer des folgenden Steuerzeitraums. Ich schlage nun vor, diese beiden Wirkungen der nationalen Praxis gesondert zu untersuchen.

132. Soweit die nationale Praxis die Wirkung hat, dass Steuerpflichtige in dem besonderen Fall, dass sie einen ihnen entstandenen Schaden geltend machen, einen Antrag stellen müssen, steht diese Praxis offenbar zu den Grundsätzen der Effektivität oder der Äquivalenz nicht in Widerspruch, sofern diese Voraussetzung auch beim Verzug mit einer Forderung gilt, die auf einem Verstoß gegen eine Regelung des nationalen Rechts beruht [58].

133. Soweit diese nationale Praxis die Wirkung hat, dass eine Ausschlussfrist aufgestellt wird, könnte sie dem Grundsatz der Effektivität widersprechen, wenn diese Ausschlussfrist zu kurz ist, um einem angemessen aufmerksamen und verständigen Einzelnen die Stellung eines Antrags auf Verzugszinsen im Hinblick darauf zu ermöglichen, inwieweit hierfür förmliche Voraussetzungen erforderlich sind und inwieweit dieser Person die relevanten Informationen zur Kenntnis gebracht worden sind.

134. Das Gleiche würde gelten, wenn die nationale Praxis rückwirkend angewendet würde – d. h. auf ihrem Erlass vorangegangene Zeiträume – und sie hierdurch der Zuerkennung von Verzugszinsen für Schäden entgegenstände, die sich auf Zeiträume beziehen, die dem Zeitraum vor Antragstellung vorangingen. In diesem Fall hätten die Steuerpflichtigen diese Ausschlussfrist offensichtlich nicht einhalten können, da sie ihren Erlass nicht hätten vorhersehen können. Diese beiden Fragestellungen sind jedoch Sache der Beurteilung durch das vorlegende Gericht.

135. Was den Grundsatz der Äquivalenz angeht, ist es Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob zumindest in einem vergleichbaren Fall eine vergleichbare Frist auch für eine Forderung gilt, die ausschließlich auf nationalem Recht beruht.

58 Siehe oben, Nrn. 114 und 121 der vorliegenden Schlussanträge mit einer eingehenderen Würdigung.

136. Ich schlage daher vor, die sechste Frage dahin zu beantworten, dass die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis, wonach Verzugszinsen nur für den Betrag eines finanziellen Schadens zuerkannt werden, der in dem der Stellung des Antrags vorangegangenen Mehrwertsteuererklärungszeitraum entstanden ist, nicht entgegenstehen, wenn die mit dieser nationalen Praxis aufgestellte Ausschlussfrist nicht zu kurz ist, um einem angemessen aufmerksamen und verständigen Einzelnen die Beantragung von Verzugszinsen zu ermöglichen, wenn eine solche Bedingung nicht rückwirkend angewendet wird und wenn sie auch beim Zahlungsverzug bezüglich einer Forderung gilt, die auf einem Verstoß gegen eine nationale Rechtsnorm beruht.

5. Siebte Frage

137. Mit seiner siebten Frage möchte das nationale Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, die dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, Verzugszinsen geltend zu machen, deshalb endgültig nimmt, weil zum einen die Voraussetzung der Entgeltzahlung zum Zeitpunkt ihrer Anwendung in Kraft war und zum anderen die Ausschlussfrist für die Stellung eines entsprechenden Antrags abgelaufen ist.

138. Was den ersten Teil der Frage angeht, ist noch einmal daran zu erinnern, dass die Zuerkennung von Verzugszinsen erforderlich ist, um die Effektivität des Anspruchs des Einzelnen auf vollständige Entschädigung für einen durch den Verstoß eines Mitgliedstaats gegen das Unionsrecht entstandenen Schaden zu gewährleisten. Demnach ist meines Erachtens der Umstand, dass die später für unionsrechtswidrig erklärte Bestimmung zum Zeitpunkt der Anwendung dieser Regelung in Kraft war, kaum geeignet, die Nichtzuerkennung von Verzugszinsen zu rechtfertigen [59].

139. Was den zweiten Teil der Frage angeht, möchte ich darauf hinweisen, dass der Gerichtshof bereits anerkannt hat, dass die Festlegung angemessener Fristen für die Erhebung von Rechtsbehelfen [60], auch wenn der Ablauf dieser Fristen zwingend zur vollständigen oder teilweisen Abweisung dieser Rechtsbehelfe führt, mit dem Unionsrecht vereinbar ist [61]. Die für Rechtsbehelfe auf Schadensersatz wegen Verstößen gegen das Unionsrecht geltenden Ausschlussfristen sind jedoch nur dann mit dem Unionsrecht vereinbar, wenn sie die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität wahren.

140. Im Ausgangsverfahren sieht die nationale Praxis eine zweifache Ausschlussfrist vor [62].

141. Die erste betrifft den Steuererklärungszeitraum, für den Ersatz geltend gemacht werden kann. Den dem Gerichtshof übermittelten Akten ist zu entnehmen, dass nach der nationalen Praxis aufgrund von § 164 Abs. 1 der Finanzprozessordnung nur für Schäden Ersatz geleistet werden kann, die seit dem letzten Erklärungszeitraum im Jahr 2005 entstanden sind.

59 Angeführt wurde diese Begründung in dem dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Fall jedoch nicht dafür, dass keine Verzugszinsen zuerkannt wurden, sondern dafür, dass bei der Berechnung des in Folge der Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung zu leistenden Ausgleichs nicht ein Zinssatz in Höhe des zweifachen Basiszinssatzes der nationalen Zentralbank zuerkannt wurde.

60 Vgl. z. B. Urteil vom 19. Juni 2014, Specht u. a. (C-501/12 bis C-506/12, C-540/12 und C-541/12, EU:C:2014:2005, Rn. 115).

61 Urteil vom 20. Dezember 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, Rn. 42).

62 Diese zweifache Begrenzung läuft darauf hinaus, dass der Erlass des Änderungsgesetzes laufende Fristen unterbrach.

142. Eine solche Ausschlussfrist dürfte dem Grundsatz der Effektivität nicht widersprechen, da sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung dem Einzelnen einräumt, nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert [63]. Der Gerichtshof hat nämlich bereits anerkannt, dass Ausschlussfristen von drei [64] oder auch zwei Jahren mit dem Unionsrecht vereinbar sind [65]. Außerdem dürfte diese Frist dem Grundsatz der Äquivalenz nicht widersprechen, da diese Ausschlussfrist von fünf Jahren offenbar auch für Rechtsbehelfe auf dem Gebiet des Schadensersatzes gilt, die auf Verstößen gegen nationales Recht beruhen. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, hierzu Feststellungen zu treffen.

143. Die zweite Ausschlussfrist betrifft die Frist, innerhalb derer Steuerpflichtige ihren Entschädigungsanspruch geltend machen mussten.

144. Insoweit ist der Darstellung des der Rechtssache C-126/18 zugrunde liegenden Sachverhalts, der in der mündlichen Verhandlung auch von der ungarischen Regierung erwähnt wurde, zu entnehmen, dass Steuerpflichtigen auch dann, wenn sie keinen außerordentlichen Antrag gestellt hatten, fünf Jahre ab der Aufhebung der Voraussetzung der Entgeltzahlung zur Verfügung standen, um einen Entschädigungsantrag zu stellen.

145. Da die Ausschlussfrist nicht ab Eintritt des Schadens läuft, dürfte die nationale Praxis dazu geführt haben, dass die ursprüngliche Ausschlussfrist nach § 164 Abs. 1 der Finanzprozessordnung sich verlängert [66]. Wenn dies zutreffend ist, ist Ungarn über das nach dem Unionsrecht Erforderliche weit hinaus gegangen, nämlich eine hinreichende Ausschlussfrist dafür vorzusehen, dass der Einzelne die ihm durch die Unionsrechtsordnung eingeräumten Rechte ausüben kann. Ich kann in diesem Kontext nicht erkennen, inwieweit ein Verstoß gegen den Grundsatz der Effektivität vorliegen soll.

146. Was den Grundsatz der Äquivalenz angeht, ist den Akten nicht zu entnehmen, dass eine günstigere Frist für den Fall gilt, dass von der Kúria (Oberster Gerichtshof) festgestellt wird, dass eine Bestimmung gegen eine höherrangige nationale Norm verstößt.

147. Ich schlage daher vor, die siebte Frage dahin zu beantworten, dass die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, die Steuerpflichtigen endgültig die Möglichkeit nimmt, Verzugszinsen zu verlangen, weil die Voraussetzung der Entgeltzahlung zum Zeitpunkt ihrer Anwendung gegolten hat. Diese Grundsätze stehen jedoch einer nationalen Praxis, die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, Verzugszinsen zu verlangen, endgültig deshalb nimmt, weil die Ausschlussfrist für die Geltendmachung eines solchen Anspruchs abgelaufen ist, nicht entgegen, wenn diese Ausschlussfrist i) nicht unangemessen kurz ist und ii) auch für den Zahlungsverzug von Schulden gilt, die sich auf einen Schaden beziehen, der durch eine gegen nationales Recht verstoßende Bestimmung entstanden ist. Um jeden Zweifel auszuräumen, kann die in der vorliegenden Rechtssache geltende fünfjährige Ausschlussfrist an sich meines Erachtens eindeutig nicht als unangemessen kurz angesehen werden.

63 Dementsprechend sind die betreffenden Mitgliedstaaten dann, wenn der Gerichtshof feststellt, dass nationale Rechtsvorschriften unionsrechtswidrig sind, nicht verpflichtet, Fälle erneut zu prüfen, die nach Ausschöpfung des Rechtswegs oder nach Ablauf der entsprechenden Rechtsmittelfristen unanfechtbar geworden sind. Vgl. z. B. Urteil vom 8. März 1988, Brown/Gerichtshof (125/87, EU:C:1988:136, Rn. 14), und entsprechend Urteile vom 30. September 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, Rn. 38), vom 16. März 2006, Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178, Rn. 20), und vom 10. Juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, Rn. 58).

64 Urteil vom 15. April 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, Rn. 28).

65 Urteil vom 15. Dezember 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10, EU:C:2011:844, Rn. 25). Für die von Beamten und Bediensteten der Organe entrichtete Gemeinschaftssteuer ist die Rechtsmittelfrist die im Statut der Beamten der Europäischen Union und in den Beschäftigungsbedingungen für die sonstigen Bediensteten der Europäischen Union vorgesehene Frist. Nach der Rechtsprechung des Gerichts beträgt die Frist drei Monate ab der Gehaltsabrechnung, in der eindeutig und erstmalig eine Entscheidung finanzieller Art zum Ausdruck kommt, vgl. z. B. Urteil vom 14. Dezember 2017, Campo u. a./EAD (T-577/16, nicht veröffentlicht, EU:T:2017:909, Rn. 34 bis 36).

66 Auf der Grundlage dieser Bestimmung hätte Ungarn Ansprüche in Verbindung mit Schäden nicht mehr zulassen müssen, die mehr als fünf Jahre nach dem letzten Tag des Kalenderjahres entstanden sind, in dem die Erklärung oder der Bescheid über diese Steuer hätte abgegeben werden oder ergehen, oder in Ermangelung einer solchen Erklärung oder eines solchen Bescheides, in dem die Steuer hätte entrichtet werden müssen.

V. Ergebnis

148. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen des Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Szeged, Ungarn) und des Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Szekszárd, Ungarn) wie folgt zu beantworten:

1. Der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts ist in einem Fall der von diesen Gerichten dargestellten Art dahin auszulegen, dass er einer nationalen Praxis entgegensteht, soweit danach die Zinsen, die als Ausgleich für den durch die Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung entstandenen Schaden zu leisten sind, unter Zugrundelegung eines Zinssatzes in Höhe des von der jeweiligen Zentralbank auf Hauptrefinanzierungsgeschäfte angewandten Zinssatzes berechnet werden, wobei weder dieser Zinssatz erhöht wird, um dem Zinssatz Rechnung zu tragen, zu dem ein Steuerpflichtiger, der kein Kreditinstitut ist, ein Darlehen in gleicher Höhe hätte aufnehmen können, noch Zinsen als Ausgleich für den Geldwertschwund hinsichtlich des Werts der zu leistenden Entschädigung vorgesehen sind, wenn die Entschädigung zum Zeitpunkt des endgültigen Eintritts dieses Schadens berechnet worden ist.

2. Die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz der Rechtsbehelfe sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis, die in einem Fall wie demjenigen des Ausgangsverfahrens als Beginn für die Berechnung der für die verspätete Zahlung der Entschädigung zu leistenden Verzugszinsen nicht den Zeitpunkt, zu dem die Zinsen als Ausgleich für den Hauptschaden erstmals fällig wurden, sondern einen späteren Zeitpunkt zugrunde legt, nicht entgegenstehen, sofern zum einen dieser Zeitpunkt nicht über einen angemessenen Zeitraum nach Feststellung der Verpflichtung zur Zahlung dieser Entschädigung hinaus verschoben wird und zum anderen beim Zahlungsverzug einer ausschließlich auf nationalem Recht beruhenden Entschädigung derselbe Zeitpunkt zur Anwendung gelangt.

3. Die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis, wonach Steuerpflichtige zur Geltendmachung von Verzugszinsen einen gesonderten Antrag stellen müssen, nicht entgegenstehen, wenn dieses Erfordernis in gleicher Weise unabhängig davon gilt, ob sich der Schaden, der der verspätet gezahlten Schuld zugrunde liegt, aus einem Verstoß gegen das Unionsrecht oder gegen nationales Recht ergibt.

4. Die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis, wonach Verzugszinsen nur dann zuerkannt werden können, wenn der Steuerpflichtige einen Antrag gestellt hat, der nicht auf die Zahlung der Entschädigung gerichtet ist, die für den gesamten infolge der Anwendung der Voraussetzung der Entgeltzahlung zugefügten Schaden zu leisten ist, sondern auf die mit Wirkung zum Zeitpunkt der Aufhebung dieser Voraussetzung vorzunehmende Erstattung der zum damaligen Zeitpunkt vorhandenen überschüssigen abzugsfähigen Mehrwertsteuer, nicht entgegenstehen, wenn dem Steuerpflichtigen bei Stellung eines solchen Antrags nicht noch ein Überschuss abzugsfähiger Mehrwertsteuer zustehen muss und dieses Antragserfordernis auch im Fall einer verspäteten Schadensersatzzahlung für einen Verstoß gegen nationales Recht gilt.

5. Die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis, wonach Verzugszinsen nur für den Betrag eines finanziellen Schadens zuerkannt werden, der in dem der Stellung des Antrags vorangegangenen Mehrwertsteuererklärungszeitraum entstanden ist, nicht entgegenstehen, wenn die mit dieser nationalen Praxis aufgestellte Ausschlussfrist nicht zu kurz ist, um einem angemessen aufmerksamen und verständigen Einzelnen die Beantragung von Verzugszinsen zu ermöglichen, wenn eine solche Bedingung nicht rückwirkend angewendet wird und wenn sie auch beim Zahlungsverzug bezüglich einer Forderung gilt, die auf einem Verstoß gegen eine nationale Rechtsnorm beruht.

6. Die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, die Steuerpflichtigen endgültig die Möglichkeit nimmt, Verzugszinsen zu verlangen, weil die Voraussetzung der Entgeltzahlung zum Zeitpunkt ihrer Anwendung gegolten hat. Diese Grundsätze stehen jedoch einer nationalen Praxis, die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, Verzugszinsen zu verlangen, endgültig deshalb nimmt, weil die Ausschlussfrist für die Geltendmachung eines solchen Anspruchs abgelaufen ist, nicht entgegen, wenn diese Ausschlussfrist i) nicht unangemessen kurz ist und ii) auch für den Zahlungsverzug von Schulden gilt, die sich auf einen Schaden beziehen, der durch eine gegen nationales Recht verstoßende Bestimmung entstanden ist.