Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
G. HOGAN
fremsat den 11. september 2019[1]

Forenede sager C-13/18 og C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
mod
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged, Ungarn))
og
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
mod
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szekszárd, Ungarn))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – traktatbrud – medlemsstaternes ansvar – retten til fuld erstatning eller retten til en passende erstatning – beregning af skyldige renter som erstatning for den forårsagede skade – effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet – anvendelsesområde«

1. De to foreliggende anmodninger om præjudiciel afgørelse, der er indgivet af Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged, Ungarn) og af Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szekszárd, Ungarn), vedrører omfanget af retten til erstatning for en medlemsstats tilsidesættelse af sine forpligtelser i henhold til EU-retten.

2. Anmodningerne er blevet indgivet i forbindelse med tvister mellem dels Sole-Mizo Zrt. (sag C-13/18), dels Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (sag C-126/18) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet for den nationale told- og skattemyndighed, Ungarn, herefter »klagedirektoratet, Ungarn«). De vedrører lovligheden af en praksis, der er indført af den ungarske regering med henblik på at erstatte afgiftspligtige personer for anvendelsen af en betingelse fastsat i national ret, som Domstolen efterfølgende erklærede for uforenelig med EU-retten. Som jeg vil forklare i det følgende, synes denne nationale praksis i nogle henseender at gå ud over, hvad der følger af EU-retten, hvorimod den i andre henseender ikke opfylder disse forpligtelser.

3. Inden der tages stilling til de forelagte spørgsmål, er det imidlertid først nødvendigt at redegøre for de relevante EU-retlige og nationale bestemmelser.

1 – Originalsprog: engelsk.

I. EU-retten

A. Direktiv 2006/112

4. Artikel 183 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) fastsætter:

»Når fradragene overstiger det skyldige momsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

Medlemsstaterne kan dog afslå overførelse eller tilbagebetaling, når det overskydende beløb er ubetydeligt.«

B. National ret

1. Reglerne om tilbagebetalingsproceduren for moms

5. Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (lov nr. CXXIII af 2011 om ændring af lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift og om regulering af den særlige procedure for tilbagebetaling af moms med henblik på harmonisering, herefter »ændringsloven«) indeholder følgende bestemmelser:

»§ 1

(1) Beløb, for hvilke den afgiftspligtige person ikke i den forrige momsangivelse, som den pågældende var forpligtet til at indgive inden denne lovs ikrafttræden ([…] herefter »angivelsen«), kunne kræve sin ret til tilbagebetaling i henhold til § 186, stk. 2-4, i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [(lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«)], der ophæves ved denne lov, kan – alene for det beløb, som den afgiftspligtige opgav som afgift på ubetalte erhvervelser – være genstand for en anmodning om tilbagebetaling indgivet af den afgiftspligtige til skatte- og afgiftsmyndighederne frem til den 20. oktober 2011 ved anvendelse af den dertil beregnede blanket; uanset denne periode kan den afgiftspligtige i angivelsen, der svarer til ordningen, som den pågældende er omfattet af, medregne ovennævnte beløb som en post, der nedsætter det afgiftsbeløb, den pågældende skal betale, eller udøve sin fradragsret i sin angivelse. Denne anmodning anses for at være en angivelse som omhandlet i bestemmelserne i [adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer)]. Fristen for fremsættelse af denne anmodning kan ikke forlænges.

(2) Den afgiftspligtige person kan i sin anmodning indgivet inden den 20. oktober 2011 alene anmode skatte- og afgiftsmyndighederne om at udføre en ny revision af en angivelse vedrørende en periode, der ligger forud for denne lovs ikrafttræden, med henblik på at kontrollere de tidligere fastslåede retlige konsekvenser i tilfælde, hvor den pågældende ved en afgørelse, som efter den tidligere revision er blevet endelig, er blevet pålagt en afgiftsbøde eller morarenter i henhold til § 186, stk. 2-4, i [momsloven], der ophæves ved denne lov, eller § 48, stk. 7, i általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [(lov nr. LXXIV af 1992 om merværdiafgift, herefter »den tidligere momslov«)]. Den afgiftspligtige kan fremsætte en sådan anmodning, selv om den pågældende ikke gør brug af bestemmelserne i stk. 1 ovenfor. Fristen for fremsættelse af denne anmodning er en forældelsesfrist, som den afgiftspligtige ikke kan fritages fra.

[…]

§ 3

§ 186, stk. 2-4, i [momsloven], der ophæves ved nærværende lov, og § 48, stk. 7, i [den tidligere momslov] finder ikke anvendelse på sager, der endnu ikke er afsluttet på datoen for denne lovs ikrafttræden, eller på sager, der indledes efter denne dato.«

2. Den ungarske lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer

6. § 37, stk. 4 og 6, i Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer, herefter »loven om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer«) fastsatte i sin oprindelige affattelse, som den ungarske regering har nævnt i sit indlæg, og som er den eneste, der er fremlagt for Domstolen [2], følgende:

»(4) Fristen for betalingen af skyldig budgetstøtte, der skal betales til en afgiftspligtig person, er omfattet af bilagene til denne lov eller en særlov. Budgetstøtte eller moms, der kræves tilbagebetalt, skal betales inden 30 dage efter modtagelsen af anmodningen (angivelsen), men ikke inden fristens udløb, som forlænges til 45 dage i tilfælde, hvor den moms, der skal tilbagebetales, overstiger 500 000 forinter [(HUF)]. […]

[…]

(6) I tilfælde af for sen betaling betaler skatte- og afgiftsmyndigheden for hver dags forsinkelse renter svarende til morarentesatsen. […]«

7. § 124/C i loven om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer, i den affattelse, der er gengivet af den forelæggende ret [3], bestemmer:

»(1) Når Alkotmánybíróság [(forfatningsdomstol, Ungarn)], Kúria [(øverste domstol, Ungarn)] eller Den Europæiske Unions Domstol med tilbagevirkende kraft fastslår, at en retsforskrift, der fastsætter en afgiftspligt, er i strid med grundloven eller med en bindende retsakt fra Den Europæiske Union eller, hvis det drejer sig om et kommunalt regulativ, med enhver anden retsregel, og denne retsafgørelse skaber en ret til tilbagebetaling for den afgiftspligtige person, foretager afgiftsmyndigheden i første instans tilbagebetaling på denne sidstnævntes anmodning – ifølge de angivne betingelser i den omhandlede afgørelse – i overensstemmelse med bestemmelserne i nærværende bestemmelse.

(2) Den afgiftspligtige person kan indgive sin anmodning skriftligt til skatte- og afgiftsmyndigheden inden for en frist på 180 dage fra offentliggørelsen eller bekendtgørelsen af afgørelsen fra Alkotmánybíróság [(forfatningsdomstol)], Kúria [(øverste domstol)] eller Den Europæiske Unions Domstol; ingen begæring om fristforlængelse vil blive tilladt efter udløbet af denne frist. Skatte- og afgiftsmyndigheden afviser anmodningen, hvis retten til at kræve tilbagebetaling er forældet på datoen for offentliggørelsen eller bekendtgørelsen af afgørelsen.

[…]

2 – Uanset adskillige ændringer synes indholdet af denne bestemmelse, med undtagelse af den periode på 45 dage, der nu finder anvendelse, hvis erstatningskravet overstiger 1 000 000 forint (HUF), imidlertid at være forblevet det samme.

3 – I den affattelse af bestemmelsen, som var gældende indtil den 31.21.2011, optræder Kúria (øverste domstol) ikke blandt de domstole, der nævnes.

(6) Hvis den afgiftspligtige persons ret til tilbagebetaling er berettiget, skal skatte- og afgiftsmyndigheden – på tidspunktet for tilbagebetalingen – betale renter af den afgift, som skal tilbagetales, svarende til centralbankens basisrentesats og regnet fra datoen for betalingen af afgiften indtil datoen, hvor afgørelsen om tilbagebetaling blev endelig. Tilbagebetalingen forfalder på den dato, hvor afgørelsen herom blev endelig, og skal være foretaget senest 30 dage efter den forfaldt til betaling. Bestemmelserne vedrørende betaling af budgetstøtte finder tilsvarende anvendelse på tilbagebetalingen, der er omfattet af denne bestemme med undtagelse af § 37, stk. 6.«

8. § 124/D, stk. 1-3, i loven om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer i den affattelse, der er gengivet af den forelæggende ret, har følgende ordlyd:

»(1) For så vidt som nærværende bestemmelse ikke fastsætter andet herom, finder bestemmelserne i § 124/C anvendelse på tilbagebetalingskrav, der er fremsat på grundlag af retten til at fradrage moms.

(2) Den afgiftspligtige person kan gøre den i stk. 1 nævnte ret gældende ved hjælp af en berigtigende angivelse – som indgives inden for en frist på 180 dage fra offentliggørelsen eller bekendtgørelsen af afgørelsen fra Alkotmánybíróság [(forfatningsdomstol)] eller Den Europæiske Unions Domstol – af angivelsen eller angivelser svarende til afgiftsåret eller afgiftsårene, hvor den omhandlede fradragsret opstod. Ingen begæring om fristforlængelse vil blive tilladt efter udløbet af denne frist.

(3) Hvis den opgørelse, som er berigtiget i den berigtigende angivelse, viser, at den afgiftspligtige person har ret til tilbagebetaling enten som følge af nedsættelsen af den afgift, den pågældende skal betale, eller stigningen i det tilgodehavende beløb – idet der også tages hensyn til betingelserne for, at tilbagebetalingen opgøres negativt, som er fastsat i momsloven, der var gældende på det tidspunkt, hvor retten til at fradrage moms opstod – anvender skatte- og afgiftsmyndigheden en rentesats svarende til centralbankens basisrente på tilbagebetalingsbeløbet, beregnet for perioden mellem den af den berigtigende angivelses fastsatte betalingsdag i den omhandlede angivelse eller de omhandlede angivelser eller fristen – eller datoen for betalingen af afgiften, hvis dette tidspunkt er senere – og datoen, på hvilken den berigtigende angivelse indgives. Tilbagebetalingen – der er omfattet af bestemmelserne vedrørende budgetstøtte – skal foretages senest 30 dage efter indgivelsen af den berigtigende angivelse.«

9. Den samme lovs § 135, stk. 4, således som den er gengivet af den forelæggende ret, er affattes således:

»Når skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse eller dens afgiftsfastsættelse på grundlag af de oplysninger, som meddeles den, er ulovlig, og den afgiftspligtige person derfor har ret til tilbagebetaling, skal skatte- og afgiftsmyndigheden betale rente af tilbagebetalingsbeløbet til samme rentesats, som betales ved forsinket betaling, medmindre fejlen i afgiftsfastsættelsen kan tilskrives et forhold inden for rammerne af den afgiftspligtiges ansvar eller en person med oplysningspligt.«

10. § 164, stk. 1, i loven om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer i den affattelse, der er gengivet af den forelæggende ret, fastsætter:

»Retten til beregningen af afgiften udløber fem år efter den sidste dag i kalenderåret, hvor angivelsen eller anmeldelsen vedrørende denne afgift skulle have været foretaget eller i mangel af sådan angivelse eller anmeldelse, hvor afgiften skulle have været betalt. Medmindre andet er fastsat ved lov, forældes retten til at anmode om budgetstøtte og retten til tilbagebetaling af overbetalinger fem år efter den sidste dag i kalenderåret, hvor retten til at anmode om støtte eller tilbagebetaling indtrådte. […]«

11. Nævnte lovs § 165, stk. 2, i den affattelse, der er gengivet af den forelæggende ret, bestemmer:

»Morarentesatsen pr. kalenderdag svarer til 1/365 af to gange centralbankens basisrente, som er gældende på datoen for dens anvendelse. Morarenter kan ikke i sig selv give anledning til pålæggelse af morarenter. Den centrale skatte- og afgiftsmyndighed pålægger ikke betaling af morarenter for beløb, der er lavere end 2 000 HUF.«

II. Sagernes baggrund

12. Ifølge den tidligere momslovs § 48, stk. 7, der var gældende i perioden fra den 1. januar 2005 til den 31. december 2007, og senere den momslovs § 186, stk. 2, der var gældende i perioden fra den 1. januar 2008 til den 26. september 2011, var tilbagebetalingen af det fradragsberettigede overskydende momsbeløb (dvs. det beløb, der er tilbage, når den skyldige moms er blevet fratrukket den fradragsberettigede moms) betinget af den fulde betaling af de transaktioner, der havde givet anledning til den fradragsberettigede moms (herefter »betingelsen om betalt modydelse«). I mangel af denne betaling skulle dette overskud overføres til den efterfølgende afgiftsperiode, hvilket indebar, at det blev fratrukket det momsbeløb, som skulle betales i den efterfølgende periode.

13. Domstolen fastslog i dom af 28. juli 2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), at momslovens § 186, stk. 2, var i strid med momsdirektivets artikel 183.

14. Ændringsloven, som det ungarske parlament vedtog på baggrund af denne dom, ophævede momslovens § 186, stk. 2-4, med virkning fra den 27. september 2011 og tillader nu, at fradragsberettigede overskydende momsbeløb tilbagebetales uden at afvente betalingen af den modydelse, der skyldes som følge af den transaktion, med hensyn til hvilken momsen kan fradrages. Herom har den forelæggende ret i sag C-126/18 anført, at afgiftspligtige personer i henhold til denne lovgivning kan:

– anmode om ekstraordinær tilbagebetaling ved et krav om betaling af den tilbageholdte moms, der fremsættes inden for en forældelsesfrist

– kræve tilbagebetalingen i deres afgiftsangivelser eller

– modregne den tilbageholdte moms i deres afgiftsangivelser som nedsættelse af manglende afgift.

15. I kendelse af 17. juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2127, præmis 39, herefter »Delphi-kendelsen«), fastslog Domstolen, at EU-retten og navnlig momsdirektivets artikel 183 skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning og praksis, der udelukker, at der betales renter af det fradragsberettigede overskydende momsbeløb, som ikke kunne søges tilbagebetalt inden for en rimelig frist på grund af en national bestemmelse, der er erklæret for at være i strid med EU-retten. Domstolen fastslog imidlertid endvidere, at det i mangel af EU-retlige bestemmelser på området er national lovgivning under overholdelse af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, der fastsætter retningslinjerne for, hvordan sådanne renter skal betales.

16. Som følge af Delphi-kendelsen udviklede de ungarske skatte- og afgiftsmyndigheder en administrativ praksis, som Kúria (øverste domstol) tog stilling til i afgørelse Kfv.I.35 472/2016/5 af 24. november 2016, og som derefter tjente som grundlag for vedtagelsen af en principafgørelse (EBH2017.K18) med overskriften »Undersøgelse (med hensyn til satsen og forældelsen) af spørgsmålet om renter af moms påløbet som følge af betalingsbetingelserne« (herefter »principafgørelse nr. 18/2017 fra Kúria«).

17. Ved beregningen af morarenter af det momsbeløb, der ikke blev tilbagebetalt på grund af den tidligere betingelse om betalt modydelse, skal der i henhold til principafgørelse nr. 18/2017 fra Kúria sondres mellem to perioder:

– Med hensyn til perioden mellem dagen efter den sidste dag inden udløbet af fristen for indgivelse af momsangivelsen og udløbet af fristen for at indgive den næste angivelse finder §§ 124/C og 124/D i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer, som vedrører den situation, hvor Alkotmánybíróság (forfatningsdomstol) eller Kúria (øverste domstol) fastslår, at en regel tilsidesætter en trinhøjere national bestemmelse, analog anvendelse. Skatte- og afgiftsmyndigheden havde ifølge den pågældende afgørelse i begge tilfælde ikke tilsidesat loven, men havde anvendt de dagældende nationale regler. I henhold til disse to lovbestemmelser svarer den gældende rentesats til centralbankens basisrente.

– Med hensyn til perioden, der begynder med forfaldsdatoen for den rente, som skatte- og afgiftsmyndigheden skal betale, og som ender med den dato, hvor den pågældende skatte- og afgiftsmyndighed faktisk betalte renten, finder § 37, stk. 6, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer anvendelse. Følgelig svarer rentesatsen for hver dags forsinkelse til morarentesatsen, nemlig to gange centralbankens basisrente. Denne rente beregnes fra den dato, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden modtager kravet om ekstraordinær tilbagebetaling eller afgiftsangivelsen indeholdende et tilbagebetalingskrav.

III. De faktiske omstændigheder og forelæggelsesafgørelserne

A. Sag C-13/18

18. Den 30. december 2016 indgav Sole-Mizo med henvisning til Delphi-kendelsen til skatte- og afgiftsmyndigheden en anmodning om betaling af renter af fradragsberettigede overskydende momsbeløb, idet disse ikke var blevet tilbagebetalt til tiden som følge af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse. Denne anmodning vedrørte forskellige afgiftsperioder fra december 2005 til juni 2011. Der blev endvidere anmodet om sammensatte renter som følge af den forsinkede betaling af denne rente.

19. Ved afgørelse af 3. marts 2017 imødekom skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans delvis Sole-Mizos anmodning og besluttede, at der skulle betales renter med et beløb på 99 630 000 HUF (ca. 321 501 EUR), samtidig med, at selskabets anmodning om sammensatte rente som følge af den forsinkede betaling blev forkastet.

20. Ved afgørelse af 19. juni 2017, truffet på grundlag af en klage indgivet af Sole-Mizo, ændrede skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans den første afgørelse, idet den gav Sole-Mizo medhold og fastsatte en betaling på 104 165 000 HUF (ca. 338 891 EUR) i renter. Dette blev gjort under anvendelse af en sats svarende til centralbankens basisrente. For så vidt angår den del af denne første afgørelse, som forkastede anmodningen om betaling af sammensatte renter, annullerede skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans den og hjemviste beregningen af denne rente til skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans.

21. Sole-Mizo anlagde sag ved den nationale ret til prøvelse af den højere skatte- og afgiftsmyndigheds afgørelse af 19. juni 2017, idet selskabet gjorde gældende, at den skyldige rente, som skal erstatte det tab, der er lidt som følge af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse, ligeledes skal fastsættes til en sats svarende til det dobbelte af centralbankens basisrente i overensstemmelse med § 37, stk. 6, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer.

22. Den nationale ret ønsker derfor oplyst, om den skyldige rente skal beregnes ved anvendelse af en sats svarende til centralbankens simple basisrente eller ved anvendelse af en sats svarende til det dobbelte af denne rente. Retten har navnlig udtrykt tvivl med hensyn til foreneligheden med ækvivalensprincippet, der er fastsat i EU-retten, af principafgørelse nr. 18/2017 fra Kúria, i henhold til hvilken § 37, stk. 6, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer ikke finder tilsvarende anvendelse på den »første periode«, da skatte- og afgiftsmyndigheden ikke havde begået nogen overtrædelse, eftersom den blot havde anvendt de dagældende nationale bestemmelser. Ifølge den forelæggende ret er EU-retten til hinder for en sådan argumentation.

23. Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged, Ungarn) har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en medlemsstats praksis – hvorefter der i forbindelse med en undersøgelse af de relevante bestemmelser om [renter] tages udgangspunkt i en antagelse om, at den nationale afgiftsmyndighed ikke har begået en overtrædelse (undladelse), dvs. at den ikke har misligholdt betalingen af den ikke-refunderbare merværdiafgift (herefter »moms«) […] på de afgiftspligtiges ubetalte køb, fordi den nationale lovgivning, der var i strid med [EU-]retten, var gældende på tidspunktet for den nationale afgiftsmyndigheds afgørelse, og Domstolen først efterfølgende konstaterede, at det deri fastlagte krav ikke var i overensstemmelse med [EU-]retten – forenelig med [EU-]rettens bestemmelser, bestemmelserne i [momsdirektivet] (navnlig direktivets artikel 183) og med effektivitetsprincippet, princippet om direkte virkning og ækvivalensprincippet?

2) Er en medlemsstats praksis, hvorefter der i forbindelse med en undersøgelse af de relevante bestemmelser om [renter] sondres mellem, hvorvidt den nationale afgiftsmyndighed ikke tilbagebetalte afgiften under overholdelse af de på daværende tidspunkt gældende nationale bestemmelser – som i øvrigt var i strid med [EU-]retten – eller om den gjorde dette under tilsidesættelse af disse bestemmelser, og som – for så vidt angår de påløbne renter på den moms, hvis tilbagebetaling ikke kunne søges inden for en rimelig frist som følge af et krav i den nationale ret, som Domstolen havde erklæret uforeneligt med EU-retten – fastlægger to adskilte perioder, i overensstemmelse med [EU-]retten, navnlig momsdirektivets bestemmelser (navnlig artikel 183) og ækvivalensprincippet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, således at

   – de afgiftspligtige i den første periode kun har ret til at kræve [renter] svarende til centralbankens basisrente, i betragtning af at den ungarske lovgivning, der var i strid med [EU-]retten, stadig var gældende på daværende tidspunkt, og de ungarske afgiftsmyndigheder derfor ikke handlede ulovligt ved ikke at give tilladelse til inden for en rimelig frist at betale den moms, der fremgik af fakturaerne, hvorimod

   – der i den anden periode skal betales en rente svarende til det dobbelte af centralbankens basisrente – som i øvrigt finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling i henhold til den pågældende medlemsstats lovgivning – udelukkende for så vidt angår den forsinkede betaling af [renterne] for den første periode?

3) Skal momsdirektivets artikel 183 fortolkes således, at ækvivalensprincippet er til hinder for en medlemsstats praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden for så vidt angår den moms, der ikke er tilbagebetalt, kun betaler en rente svarende til centralbankens (simple) basisrente, hvis EU-retten er blevet tilsidesat, mens der betales en rente svarende til det dobbelte af centralbankens basisrente, hvis den nationale ret er blevet tilsidesat?«

B. Sag C-126/18

24. Den 30. december 2016 indgav Dalmandi til skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans en anmodning om betaling af renter af den moms, der ikke var blevet tilbagebetalt til tiden i perioden 2005-2011 som følge af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse. Det krævede beløb var opgjort til 74 518 800 HUF (ca. 240 515 EUR). Ved beregningen af renterne som erstatning for den skade, der direkte var forårsaget, blev der ved anmodningen taget hensyn til hele perioden mellem forfaldsdatoen for tilbagebetaling for hver af de pågældende afgiftsperioder og forfaldsdatoen for tilbagebetaling for den afgiftsperiode, hvori ændringsloven blev vedtaget, nemlig den 5. december 2011. Der blev med henblik på denne beregning anvendt en rentesats, som er det dobbelte af centralbankens basisrente, jf. § 37, stk. 6, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer. Dalmandi anmodede endvidere om betaling af supplerende renter for perioden fra den 5. december 2011 til den endelige betaling ligeledes ved anvendelse af den sats, der er fastsat i § 37, stk. 6, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer.

25. Ved afgørelse af 10. marts 2017 imødekom skatte- og afgiftsmyndigheden delvis Dalmandis anmodning ved at tilkende selskabet 34 673 000 HUF (ca. 111 035 EUR) i erstatning for de fradragsberettigede overskydende momsbeløb, der ulovligt blev nægtet udbetalt i perioden mellem fjerde kvartal af 2005 og september (tredje kvartal) 2011, hvorimod anmodningen vedrørende den resterende del af kravet blev forkastet.

26. Myndigheden støttede sin afgørelse på de principper, der er fastsat i principafgørelse nr. 18/2017 fra Kúria. Hvad angår rentekravet anvendte den for det første §§ 124/C og 124/D i loven om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer. For det andet fandt den, at Dalmandis krav om betaling af sammensatte renter var ugrundet, eftersom Dalmandi hverken havde fremsat en anmodning om ekstraordinær tilbagebetaling eller en afgiftsangivelse, der omfattede en anmodning om tilbagebetaling. For det tredje afviste den Dalmandis krav om renter med hensyn til 2005, idet den fandt kravet forældet hvad angår dette års første tre kvartaler.

27. Ved afgørelse af 12. juni 2017 nedsatte skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans, for hvilken Dalmandi havde indbragt en klage, de påløbne renter til fordel for sagsøgeren til 34 259 000 HUF og tiltrådte i øvrigt afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans.

28. Dalmandi anlagde sag ved den forelæggende ret til prøvelse af denne afgørelse. Selskabet gentog i det væsentlige sine tidligere krav fremsat over for skatte- og afgiftsmyndighederne. Det gjorde navnlig gældende, at principafgørelse nr. 18/2017 fra Kúria, hvorpå skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans støttede sin afgørelse af 12. juni 2017, tilsidesætter ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet og EU-rettens direkte virkning, når den i) fastslår, at § 37, stk. 6, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer ikke finder anvendelse med den begrundelse, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke har begået nogen overtrædelse, da den anvendte den dagældende nationale lovgivning, ii) udelukker, at skatte- og afgiftsmyndigheden kan holdes ansvarlig for en undladelse, selv om der ikke er fremsat et krav om ekstraordinær tilbagebetaling, og iii) fastsætter dagen forud for den dato, hvor rentekravet forfaldt til betaling som tidspunktet, fra hvilket forældelsesfristen skal beregnes.

29. Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szekszárd, Ungarn) har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en medlemsstats retspraksis – hvorefter der i forbindelse med en undersøgelse af de relevante bestemmelser om [renter] tages udgangspunkt i en antagelse om, at den nationale afgiftsmyndighed ikke har begået en overtrædelse (undladelse), dvs. at den ikke har misligholdt betalingen af den ikke-refunderbare merværdiafgift (herefter »moms«) […] på de afgiftspligtiges ubetalte køb, fordi den nationale lovgivning, der var i strid med [EU-]retten, var gældende på tidspunktet for den nationale afgiftsmyndigheds afgørelse, og Domstolen først efterfølgende

konstaterede, at det deri fastlagte krav ikke var i overensstemmelse med [EU-]retten – forenelig med [EU-]rettens bestemmelser, bestemmelserne i [momsdirektivet] (navnlig direktivets artikel 183), med effektivitetsprincippet, princippet om direkte virkning og ækvivalensprincippet? National praksis accepterede således anvendelsen af dette krav, som er fastsat i de nationale bestemmelser, og som var i strid med EU-retten som værende næsten i overensstemmelse med gældende ret, indtil den nationale lovgiver ophævede det formelt.

2) Er en medlemsstats lovgivning og praksis, hvorefter der i forbindelse med en undersøgelse af de relevante bestemmelser om [renter] sondres mellem, hvorvidt den nationale afgiftsmyndighed ikke tilbagebetalte afgiften under overholdelse af de på daværende tidspunkt gældende nationale bestemmelser – som i øvrigt var i strid med [EU-]retten – eller om den gjorde dette under tilsidesættelse af disse bestemmelser, og som – for så vidt angår de påløbne renter på den moms, hvis tilbagebetaling ikke kunne søges inden for en rimelig frist som følge af et krav i den nationale ret, som Domstolen havde erklæret uforeneligt med EU-retten – fastlægger to adskilte perioder, i overensstemmelse med [EU-]retten, navnlig momsdirektivets bestemmelser (særligt henset til artikel 183) og ækvivalensprincippet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, således at

   – de afgiftspligtige i den første periode kun har ret til at opkræve morarenter svarende til centralbankens basisrente, i betragtning af at den ungarske lovgivning, der var i strid med [EU-]retten, stadig var gældende på daværende tidspunkt, og de ungarske afgiftsmyndigheder derfor ikke handlede ulovligt ved ikke at give tilladelse til inden for en rimelig frist at betale den moms, der fremgik af fakturaerne, hvorimod

   – der i den anden periode skal betales en rente svarende til det dobbelte af centralbankens basisrente – som i øvrigt finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling i henhold til den pågældende medlemsstats lovgivning – udelukkende for så vidt angår den forsinkede betaling af [renterne] for den første periode?

3) Er en medlemsstats praksis, hvorefter starttidspunktet for beregningen af […] sammensatte renter […], som er påløbne i henhold til medlemsstatens bestemmelser om morarenter af en afgift, der er tilbageholdt i strid med EU-retten (renter af moms, i dette tilfælde standardsatsen), ikke fastsættes til det oprindelige forfaldstidspunkt for renterne af moms (standardsatsen), men derimod til et senere tidspunkt, hvor der særligt tages hensyn til, at et krav om betaling af renter af afgifter, som i strid med EU-retten er tilbageholdt eller ikke tilbagebetalt, er en subjektiv rettighed, der følger direkte af EU-retten selv, i overensstemmelse med [EU-]retten, momsdirektivets artikel 183 og effektivitetsprincippet?

4) Er en medlemsstats praksis, hvorefter den afgiftspligtige skal fremsætte en selvstændig anmodning ved krav om renter, der er påløbne som følge af afgiftsmyndighedens forsinkede betaling, mens kravet om betaling af morarenter i andre tilfælde ikke kræver en sådan selvstændig anmodning, fordi renterne indrømmes af egen drift, forenelig med [EU-]retten, momsdirektivets artikel 183 og effektivitetsprincippet?

5) Såfremt det fjerde spørgsmål besvares bekræftende ønskes oplyst, om en medlemsstats praksis, hvorefter sammensatte renter (renters rente) alene kan indrømmes for en forsinket betaling af renter af en afgift, der er opkrævet i strid med EU-retten som fastslået af Domstolen (renter af moms, i dette tilfælde af standardsatsen), såfremt den afgiftspligtige fremsætter en ekstraordinær anmodning, hvorved der ikke konkret fremsættes krav om betaling af renter, men af den afgift af ubetalte køb, som mangler på netop det tidspunkt, hvor den medlemsstats bestemmelse, der er i strid med EU-retten, hvorefter moms skulle tilbageholdes som følge af denne manglende betaling, fraviges i national ret, selv om de renter af moms, der ligger til grund for det krav om sammensatte

renter, allerede er påløbne, for så vidt som det vedrører angivelsesperioderne forud for den ekstraordinære anmodning, og endnu ikke er betalt, er forenelig med [EU-]retten, momsdirektivets artikel 183 og effektivitetsprincippet?

6) Såfremt det femte spørgsmål besvares bekræftende, ønskes oplyst, om en medlemsstats praksis, som indebærer en fortabelse af retten til at opkræve sammensatte renter (renters rente) for forsinket betaling af renter af en afgift, der som fastslået af Domstolen er opkrævet i strid med EU-retten (renter af moms, i dette tilfælde af standardsatsen), i forbindelse med krav om renter af moms, som ikke var genstand for den momsangivelsesperiode, der var påvirket af den forældelsesfrist, som var fastsat for fremsættelsen af en ekstraordinær anmodning, da disse renter påløb senere, er forenelig med [EU-]retten, momsdirektivets artikel 183 og effektivitetsprincippet?

7) Er en medlemsstats praksis, hvorefter den afgiftspligtige endeligt hindres i at kræve renter af en afgift, der er opkrævet i henhold til en national lovgivning, som efterfølgende er erklæret uforenelig med [EU-]retten, og som indeholdt et forbud mod at opkræve moms af bestemte ubetalte køb (navnlig i betragtning af effektivitetsprincippet og kravet om renter af uberettiget ikke-tilbagebetalte afgifters karakter af en subjektiv rettighed), forenelig med [EU-]retten og momsdirektivets artikel 183, således at

   – et krav om renter [i medfør af denne praksis] ikke fandtes begrundet, da [tilbagebetalingen] af afgiften kunne fuldbyrdes, idet det anførtes, at den bestemmelse, der efterfølgende blev erklæret uforenelig med [EU-]retten, var gældende (fordi der ikke forelå forsinkelse, og afgiftsmyndigheden blot anvendte gældende ret)

   – og derefter under påberåbelse af forældelse, da den bestemmelse, som var erklæret uforenelig med [EU-]retten, og som begrænsede retten til tilbagebetaling, blev ophævet i national ret?

8) Er en medlemsstats praksis, hvorefter muligheden for at kræve de [renter], der skal betales af renter af moms (standardsatsen), som tilkommer den afgiftspligtige for den afgift, der ikke var tilbagebetalt, da den kunne fuldbyrdes – oprindeligt som følge af en national bestemmelse, der efterfølgende blev erklæret uforenelig med [EU-]retten – med henblik på hele perioden fra 2005 til 2011, afhænger af, om den afgiftspligtige nu befinder sig i en situation, hvor han kan kræve tilbagebetaling af moms for den periode for angivelse af denne afgift, hvori en bestemmelse, der var uforenelig med [EU-]retten, blev ophævet i national ret (september 2011), selv om betaling af renterne af moms (standardsatsen) hverken var sket inden dette tidspunkt eller skete senere, inden kravet gjordes gældende for den nationale retsinstans, forenelig med [EU-]retten, momsdirektivets artikel 183 og effektivitetsprincippet?«

IV. Bedømmelse

A. Om formaliteten med hensyn til de forelagte spørgsmål

30. Den ungarske regering har gjort gældende, at de forelagte spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, da det ikke tilkommer Domstolen, men derimod den nationale ret at undersøge det i hovedsagerne rejste spørgsmål om betalingen af renter. Mens retten til renter i sager som denne har hjemmel i EU-retten, følger det af fast retspraksis, at det tilkommer medlemsstaterne at fastlægge metoden for beregning og betaling af sådan rente. Ganske vist er det spillerum, der i denne henseende er overladt til medlemsstaterne, underlagt behovet for at sikre overholdelse med ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, men kontrollen af overholdelsen af disse principper er i hvert fald i første omgang alene overladt til de nationale retter.

31. Indledningsvis skal det dog anføres, at skønt den ungarske regering har gjort gældende, at de præjudicielle spørgsmål skal afvises, så vedrører dens argumenter faktisk Domstolens kompetence til at bedømme disse spørgsmål i realiteten, nemlig i det væsentlige at det alene tilkommer de nationale retter at tage stilling til, om national lovgivning er i overensstemmelse med ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.

32. Det er i denne henseende korrekt, at artikel 267 TEUF ikke giver Domstolen kompetence til at anvende EU-retlige regler på et bestemt tilfælde, men kun til at udtale sig om fortolkningen af traktaterne og retsakter vedtaget af EU-institutionerne [4]. Det kan imidlertid anføres, at de forelagte spørgsmål hverken vedrører den konkrete anvendelse af EU-retten i hovedsagerne eller den nøjagtige fastsættelse af det erstatningsbeløb, som sagsøgeren har krav på, men snarere hvordan visse EU-retlige bestemmelser eller principper under omstændigheder som de i hovedsagerne foreliggende skal fortolkes. Navnlig spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang medlemsstaterne råder over et vist skøn til at fastsætte metoden til beregningen af den erstatning, som skal tildeles som følge af anvendelsen af en bestemmelse, der er fastslået at være i strid med EU-retten, er i sig selv et spørgsmål om fortolkning af EU-retten. Alt dette betyder, at Domstolen har den fulde kompetence for at behandle dette spørgsmål.

33. Det er således min opfattelse, at Domstolen har kompetence til at besvare de præjudicielle spørgsmål, og at den ikke bør finde, at de forelagte spørgsmål skal afvises.

B. Indledende bemærkninger

34. Inden behandlingen af de forskellige spørgsmål, der er rejst i disse to sager, er det nødvendigt at fremsætte nogle indledende bemærkninger om den sammenhæng, hvori de optræder.

35. I dom af 28. juli 2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), fandt Domstolen, at Ungarn ved anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse på krav om tilbagebetaling af fradragsberettiget overskydende momsbeløb havde overtrådt momsdirektivets artikel 183 samt princippet om afgiftsneutralitet. I denne forbindelse er det ikke min hensigt at gentage de grunde, som førte til denne dom. Det er imidlertid vigtigt at påpege, at denne konstatering i medfør af EU-rettens forrang skabte en forpligtelse for Ungarn til at drage de nødvendige konklusioner af denne dom.

36. Disse forpligtelser omfatter denne medlemsstats ophævelse af betingelsen om betalt modydelse [5], tilbagebetalingen af de fradragsberettigede overskydende momsbeløb, der stadig bestod på dagen for afsigelsen af dom af 28. juli 2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530) [6], og tildeling af erstatning til afgiftspligtige personer med hensyn til de tab, som de pågældende har lidt som følge af denne betingelses anvendelse [7]. De foreliggende sager vedrører alene denne sidste

4 – Jf. f.eks. dom af 16.7.2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, præmis 71).

5 – Ifølge Domstolens faste praksis »følger det […] af EU-rettens forrang, at de nationale retsinstanser, der inden for rammerne af deres respektive kompetencer skal anvende EU-rettens bestemmelser, er forpligtet til at sikre den fulde virkning af disse bestemmelser og skal om fornødent af egen drift undlade at anvende enhver modstående national bestemmelse, uden at de behøver at anmode om eller afvente en forudgående ophævelse af denne nationale bestemmelse ad lovgivningsvejen eller ved ethvert andet forfatningsmæssigt middel«. Dom af 4.12.2018, Minister for Justice and Equality og Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, præmis 35).

6 – Domstolen har haft en klar holdning til dette spørgsmål: Som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved de EU-retlige bestemmelser, som forbyder sådanne skatter, afgifter og told, skal afgiftspligtige personer som udgangspunkt modtage fuld tilbagebetaling. Dom af 28.2.2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 24). Situationen er imidlertid en anden, hvis det er godtgjort, at den person, der har betalt skatter eller afgifter, faktisk har overvæltet dem på andre, uden at dennes markedsandel eller overskud er blevet påvirket. Jf. dom af 6.9.2011, Lady & Kid m.fl. (C-398/09, EU:C:2011:540, præmis 17 og 18).

7 – Den ret, som borgerne ifølge EU-retten har til erstatning for enhver overtrædelse af EU-retten, der er begået af en medlemsstat, er en konsekvens af princippet om EU-rettens forrang. Dom af 8.3.2001, Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 og C-410/98, EU:C:2001:134, præmis 84 og 106), af 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, præmis 125). Ifølge Domstolens retspraksis udgør denne ret »en væsentlig del af systemet i traktaterne, som Unionen er baseret på«. Jf. bl.a. dom af 19.6.2014, Specht m.fl. (C-501/12 – C-506/12, C-540/12 og C-541/12, EU:C:2014:2005, præmis 98).

forpligtelse. Det skal i denne forbindelse erindres, at det forhold, at en medlemsstat har tilsidesat EU-retten, ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at holde den ansvarlig for den forårsagede skade. De tre betingelser, der er beskrevet i Francovich-dommen [8] (herefter »Francovich-betingelserne«), skal være opfyldt, for at en medlemsstat ifalder erstatningsansvar, nemlig at den EU-retlige bestemmelse, der er tilsidesat, har til formål at tillægge borgerne rettigheder, at tilsidesættelsen af denne bestemmelse er tilstrækkeligt kvalificeret, og at der er en direkte årsagsforbindelse mellem denne tilsidesættelse og borgernes tab [9]. Ifølge fast retspraksis om EU-institutioners ansvar, som efter min opfattelse finder analog anvendelse i forhold til de enkelte medlemsstaters ansvar [10], skal det tab, som er lidt, desuden være faktisk og reelt [11]. Da det fradragsberettigede overskydende momsbeløb i hovedsagerne kan have været genanvendt i den efterfølgende afgiftsangivelse til at modregne et skyldigt momsbeløb, kan der sættes spørgsmålstegn ved, om det tab, der søges erstatning for, er faktisk og reelt [12].

37. Det skal imidlertid fremhæves, at Domstolen i Delphi-kendelsen udtrykte sig meget klart: Enhver »afgiftspligtig person, som har opnået en tilbagebetaling af det [fradragsberettigede] overskydende momsbeløb inden for en rimelig frist […] har ret til renter for forsinket betaling i medfør af EU-retten« [13]. Det er på baggrund af denne kendelse klart, at Ungarn er forpligtet til at foretage passende rentebetalinger i erstatning til afgiftspligtige personer, der har lidt økonomiske tab som følge af indførelsen af betingelsen om betalt modydelse.

38. Derfor er de eneste spørgsmål, der endnu ikke er besvaret, spørgsmålene om størrelsen af den erstatning, som skal tildeles, og de retsmidler, som Ungarn skal indføre for at gøre det muligt for de afgiftspligtige personer at udøve den ret til erstatning, som de afleder af EU-retten. Dette er netop disse to spørgsmål, som nu behandles i disse forenede sager. Disse sager skal derfor ses som det, de er, nemlig to sager om omfanget af medlemsstaternes forpligtelse til at betale for den skade, de har forårsaget som følge af deres manglende korrekte anvendelse af EU-retten. Det skal med hensyn til det første spørgsmål erindres, at når Francovich-betingelserne er opfyldt, kan medlemsstaterne alene undgå erstatningsansvar i tre bestemte tilfælde.

39. For det første kan forpligtelsen til at betale erstatning være forældet i henhold til national ret. Jeg foreslår for nærværende at undersøge dette spørgsmål i forbindelse med det syvende spørgsmål.

40. For det andet kan skadelidte have bidraget til sit egen tab [14]. Denne undtagelse finder selvsagt ikke anvendelse på hovedsagerne.

8 – Dom af 19.11.1991, Francovich m.fl. (C-6/90 og C-9/90, EU:C:1991:428, præmis 40).

9 – Jf. bl.a. dom af 26.1.2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, præmis 30).

10 – I betragtning af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning eller reglen om nemo potest venire contra factum proprium, som er fastsat i EU-retten – jf. bl.a. dom af 6.11.2014, Italien mod Kommissionen (C-385/13 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2350, præmis 67) – og som svarer til common law-princippet om estoppel, er det min opfattelse, at retspraksis vedrørende erstatningssøgsmål mod EU-institutionerne kan overføres til erstatningssøgsmål mod medlemsstater.

11 – Jf. bl.a. dom af 14.10.2014, Giordano mod Kommissionen (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, præmis 36).

12 – Hvis afgiftspligtige personer har gjort et krav gældende efter et afslag på tilbagebetaling af et fradragsberettiget overskydende momsbeløb, kan det formodes, at de ønsker en tilbagebetaling frem for at overføre det til deres næste momsangivelse og anvende det der. Derimod, og indtil det modsatte er bevist, kan det ikke antages, at afgiftspligtige personer, der har indgivet deres krav efter afsigelsen af dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), har ønsket at opnå en sådan tilbagebetaling.

13 – Kendelse af 17.7.2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2127, præmis 34). Så snart nogen er blevet frataget et pengebeløb for selv en kort periode, skal vedkommende anses for at have lidt et tab. Jf. dom af 28.2.2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 32).

14 – Jf. analogt dom af 3.2.1994, Grifoni mod Kommissionen (C-308/87, EU:C:1994:38, præmis 16).

41. En tredje undtagelse kan eventuelt finde anvendelse i tilfælde, hvor det pågældende erstatningsbeløb kan få så vidtrækkende økonomiske omkostninger for den omhandlede medlemsstat, at det rejser tvivl om stabiliteten af dens offentlige finanser. Dog og måske bortset fra særlige omstændigheder [15] tilkommer det *alene* Domstolen midlertidigt at suspendere anvendelsen af EU-retten [16] for at tage hensyn til, at der foreligger særlige omstændigheder. Medlemsstater kan derfor ikke ved sine egne nationale retter påberåbe sig deres gode tro, eller at der foreligger usædvanlige omstændigheder, såsom en risiko for de offentlige finansers stabilitet, for at anmode om en nedsættelse af den erstatning, der ellers skal betales – selvfølgelig under forudsætning af, at Francovich-betingelserne er opfyldt [17]. Da Ungarn i den foreliggende sag ikke har rejst disse spørgsmål ved Domstolen, og henset til, at det ikke er åbenbart, at der foreligger sådanne usædvanlige omstændigheder – som dem, der er henvist til i Domstolens praksis – er denne undtagelse irrelevant for denne sag.

42. Idet de to sidste undtagelser ikke finder anvendelse her, og medlemsstaten er ifaldet erstatningsansvar, vedrører det spørgsmål, der opstår, alene omfanget af den erstatning, der skal tildeles.

43. Det kan i denne forbindelse bemærkes, at enkeltpersoner ifølge nogle domme har krav på *fuld* erstatning for den skade, der er lidt [18], mens medlemsstater ifølge andre domme, navnlig i sager på afgiftsområdet, hvor væsentlige beløb var på spil, blot er forpligtet til at sikre en *passende* erstatning for den lidte skade [19].

44. Jeg er af den opfattelse, at disse to retninger i retspraksis reelt ikke er i modstrid med hinanden. Det, som Domstolen efter min opfattelse har forsøgt at fremhæve ved at anvende ordet »passende«, er, at der i nogle særlige situationer må undtages fra den umiddelbare forpligtelse til at yde *fuld erstatning* for skade, der er forårsaget af en tilsidesættelse af EU-retten grundet praktiske overvejelser og generelle praktiske hensyn. Selv når Francovich-betingelserne er opfyldt, er enkeltpersoners ret afledt af EU-retten til fuld erstatning for enhver tilsidesættelse med andre ord ikke absolut. Dette er min opfattelse af følgende grunde.

45. For det første indeholder EU-retten i nogle tilfælde selv en særlig regel om beregning af den erstatning, der skal tildeles. Som Domstolen har anført, indeholder imidlertid hverken momsdirektivet eller andre EU-retsakter en metode til beregning af de skyldige renter i tilfælde af en forsinket tilbagebetaling af overskydende moms. Denne undtagelse finder derfor ikke anvendelse her.

15 – Jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Inter-Environnement Wallonie og Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, punkt 201-205) og dom af 8.9.2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, præmis 67), af 28.2.2012, Inter-Environnement Wallonie og Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, præmis 63), og af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl. (C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 61).

16 – Jf. i denne retning dom af 17.5.1990, Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, præmis 41), af 8.9.2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, præmis 67), og af 28.7.2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, præmis 33).

17 – For at der kan træffes bestemmelse om en sådan begrænsning, skal to hovedbetingelser være opfyldt, nemlig at de berørte parter skal være i god tro, og at der skal være fare for alvorlige forstyrrelser. Jf. dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 45). Det fremgår af fast retspraksis, at de økonomiske følger, som en præjudiciel dom kan få for en medlemsstat, ikke i sig selv kan begrunde en begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger. Jf. f.eks. dom af 29.7.2010, Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, præmis 34).

18 – Jf. f.eks. dom af 2.8.1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, præmis 26), og af 8.3.2001, Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 og C-410/98, EU:C:2001:134, præmis 95).

19 – Jf. dom af 19.7.2012, Littlewoods Retail Ltd m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 29).

46. For det andet kan den erstatning, der skal betales, i tilfælde hvor den præcise fastsættelse af den lidte skade er uforholdsmæssig vanskelig, ifølge retspraksis vedrørende EU-institutioners ansvar, beregnes på grundlag af en metode, som uden nødvendigvis at være nøjagtig så vidt muligt tildeler fuld erstatning for den lidte skade [20].

47. Hvis for det tredje de erstatningsregler, som medlemsstaterne har indført, skal tilstræbe at tildele noget, der i hvert fald er tæt på fuld erstatning for skade, der er lidt som følge af tilsidesættelsen af EU-retten, er de praktiske ordninger for opnåelse af dette mål nødvendigvis medlemsstaternes ansvar, da et sådant mål forudsætter, at der tages hensyn til nogle nationale økonomiske variabler. Medlemsstaterne er derfor beføjet til i lyset af de eksisterende økonomiske indikatorer at præcisere, hvilke indikatorer eller satser der skal tages i betragtning. De kan selvsagt ikke vælge en sats, som ikke i det mindste tilstræber fuld erstatning for det faktiske og reelle tab eller skade, der er lidt.

48. Det er derfor min opfattelse, at da Domstolen i kendelse af 17. juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2127), henviste til sin dom af 19. juli 2012, Littlewoods Retail Ltd m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478), hvor den i præmis 27 fastslog, at det »tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for, hvordan sådanne renter skal betales, herunder rentesatsen og metoden til beregning af disse renter (simple renter eller renters rente)«, ikke havde til hensigt at fravige princippet om fuld erstatning, men snarere at henvise til det forhold, at den præcise sats, der skal anvendes – den, som udgør fuld erstatning – afhænger af den aktuelle situation i hver enkelt medlemsstat [21].

49. Bortset fra disse situationer har enhver borger, som lider skade som følge af en tilsidesættelse af EU-retten, når de i Francovich-dommen omhandlede tre betingelser for medlemsstaters erstatningsansvar er opfyldt, ret til fuld erstatning. Tildelingen af noget, der i hvert fald er tæt på fuld erstatning, er nødvendig for at sikre EU-rettens fulde virkning som krævet af princippet om EU-rettens forrang [22] og som følge af den grundlæggende ret til adgang til effektive retsmidler for en domstol, der er fastslået i chartrets artikel 47.

50. Således er de i hovedsagerne omhandlede afgiftspligtige personer, der led økonomiske tab som følge af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse som udgangspunkt berettiget til et pengebeløb svarende til fuld erstatning. Eftersom den ungarske regering ikke fremlagde argumentet for Domstolen, da sagen Kommissionen mod Ungarn var under behandling, om, at der forelå usædvanlige omstændigheder, der kunne begrunde, at den tidsmæssige anvendelse af EU-retten ville suspenderes, kan den ikke længere gøre dette gældende. Under alle omstændigheder er de omhandlede beløb, selv om de er betydelige, ikke så store, at de kan bringe stabiliteten af denne medlemsstats offentlige finanser i fare.

20 – Jf. navnlig dom af 27.1.2000, Mulder m.fl. mod Rådet og Kommissionen (C-104/89 og C-37/90, EU:C:2000:38, præmis 63). Retspraksis om fortabte muligheder giver et godt billede af denne undtagelse. Jf. navnlig Personalerettens dom af 13.3.2013, AK mod Kommissionen (F-91/10, EU:F:2013:34, præmis 92). Efter min opfattelse er dette, hvad Domstolen har påpeget, når den undertiden har henvist til begrebet »passende erstatning« eller fastslået, at »[e]rstatning i form af renter kan i henhold til situationen være højere eller lavere end de faktiske tab« »for at sikre en kompensation ved de regler, som de kompetente myndigheder let kan forvalte og håndhæve«. Jf. dom af 28.2.2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 36). Denne fortolkning understøttes af det forhold, at Domstolen i den nævnte doms præmis 37 fastslog, at den afgiftspligtige person bør kunne »genvinde hele fordringen på overskydende moms uden at løbe *nogen økonomisk risiko*« – min fremhævelse – hvilket lader formode, at Domstolen ikke ville fravige princippet om fuld erstatning.

21 – Domstolen har således fastslået, at hvis »staten [skal] erstatte det forvoldte tab efter nationale erstatningsregler«. er det »med det forbehold, at selve retten til erstatning følger direkte af [EU]-retten, når disse betingelser er opfyldt«. Jf. f.eks. kendelse af 23.4.2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, præmis 126).

22 – Jf. i denne retning dom af 4.12.2018, Minister for Justice and Equality og Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, præmis 39).

51. For så vidt som den indtrådte skade i situationer som dem, der foreligger i hovedsagerne, er i form af en fratagelse af fordelen af et vist pengebeløb for et begrænset tidsrum, skal sådan skade desuden beregnes ved henvisning til den pris, som man ville skulle betale for at låne pengene fra et kreditinstitut. Denne erstatning må derfor gives i form af renter. Imidlertid er dette strengt taget ikke den almindelige betydning af morarenter i Domstolens praksis.

52. Det skal i denne henseende fremhæves, at renteformer og deres navne er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat, og at Domstolens praksis ikke altid har været kohærent i anvendelsen af nogle af begreberne. Navnlig begrebet »morarenter« synes nogle gange at være anvendt i betydningen af det franske begreb »intérêt moratoire« [23], hvilket kræver, at der foreligger en anerkendt gæld, og andre gange mere generelt, hvor det udgør enhver form for rente forbundet med forsinket betaling, uanset om de er straffende eller kompenserende [24]. Det er derfor mit forslag i stedet at fokusere på formålet med de omhandlede forskellige former for rente snarere end på deres navne eller beskrivelser, som kan variere afhængigt af national lovgivning og praksis.

53. For så vidt angår det andet spørgsmål, nemlig den metode, hvorved erstatning skal betales af medlemsstaterne, følger det af fast praksis, at disse betingelser er omfattet af medlemsstaternes procesautonomi [25]. Hvis der ikke findes EU-lovgivning på dette område, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte *betingelserne* – og ikke deres beløb – under hvilke renten skal betales [26]. Disse betingelser skal ikke desto mindre overholde ækvivalensprincippet og princippet om effektiv domstolsbeskyttelse [27].

54. Effektivitetsprincippet kræver, at medlemsstaterne fastsætter et retsmiddel- og proceduresystem, som ikke i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten [28]. De processuelle regler for dette retsmiddel må derfor ikke være udformet således, at det er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges enkeltpersoner i henhold til Unionens retsorden [29]. Mere generelt kræver dette princip, at der skal sikres en effektiv beskyttelse af de rettigheder, der er tillagt ved EU-retten [30].

55. Hvad angår ækvivalensprincippet kræver dette, at den omhandlede nationale regel finder anvendelse uden forskel på søgsmål, der vedrører tilsidesættelse af EU-retten, og søgsmål, der vedrører tilsidesættelse af national ret, og hvor sagsgenstanden og søgsmålsgrundlaget er de samme, under hensyntagen til såvel formålet med som de væsentligste momenter ved søgsmålet på grundlag af national ret, som hævdes at være et tilsvarende søgsmål [31]. For at kunne fastslå, om ækvivalensprincippet er overholdt i hovedsagerne, må det således undersøges, om der foruden en forældelsesbestemmelse som den i hovedsagerne omhandlede, som finder anvendelse på søgsmål, der i

23 – Jf. f.eks. dom af 12.2.2015, Kommissionen mod IPK International (C-336/13 P, EU:C:2015:83, præmis 30).

24 – Jf. dom af 28.2.2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 28 og 29). Som udgangspunkt henvises der til »udligningsrente« med hensyn til den rente, som tilsigter at kompensere for den tid, der medgår frem til retsinstansernes fastsættelse af skadesbeløbet uanset enhver forsinkelse, der kan tilskrives debitor, og som udgør en del af den erstatning, der tildeles. Jf. dom af 10.1.2017, Gascogne Sack Deutschland og Gascogne mod Den Europæiske Union (T-577/14, EU:T:2017:1, præmis 168 og den deri nævnte retspraksis).

25 – Jf. i denne retning dom af 6.10.2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, præmis 17).

26 – Jf. f.eks. kendelse af 21.10.2015, Kovozber (C-120/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:730, præmis 30).

27 – Spørgsmålet er, om de nationale processuelle bestemmelser i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, som tillægges borgerne i henhold til Unionens retsorden. I sager, hvor et sådant spørgsmål opstår, skal dette bedømmes under hensyn til, hvilken stilling de pågældende bestemmelser indtager i den samlede procedure, herunder forløbet af denne procedure og disse reglers særlige kendetegn, for de forskellige nationale instanser. Dom af 6.10.2015, Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, præmis 36).

28 – Dom af 13.3.2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, præmis 43).

29 – Dom af 12.12.2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, præmis 32).

30 – Jf. f.eks. dom af 20.12.2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, præmis 41).

31 – Jf. i denne retning dom af 19.7.2012, Littlewoods Retail Ltd m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

national ret skal sikre, at de rettigheder, borgerne har i henhold til EU-retten, beskyttes, findes en forældelsesbestemmelse, som finder anvendelse på søgsmål på grundlag af national ret, og om disse to forældelsesbestemmelser med hensyn til deres genstand og væsentligste elementer kan anses for sammenlignelige [32].

56. Det er i forhold til disse principper, at de forelagte spørgsmål skal undersøges.

57. Da afgiftspligtige personer som udgangspunkt har krav på at modtage noget, der i hvert fald svarer til fuld erstatning for den lidte skade, foreslår jeg at undersøge de forskellige spørgsmål vedrørende foreneligheden med EU-retten af den metode, der anvendes i national praksis, til beregning af erstatningsbeløbet under ét.

C. De tre spørgsmål i sag C-13/18 og de to første spørgsmål i sag C-126/18

58. Den forelæggende ret i sag C-13/18 med sine tre spørgsmål og den forelæggende ret i sag C-126/18 med sine første to spørgsmål ønsker i det væsentlige oplyst, hvorvidt momsdirektivets artikel 183 såvel som effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet med hensyn til retsmidler samt princippet om direkte virkning og proportionalitetsprincippet under omstændigheder som de i hovedsagerne foreliggende skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, hvorefter renter, der er påløbet som følge af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse, beregnes under henvisning til rentesatsen svarende til centralbankens rentesats og ikke til det dobbelte af denne rentesats som fastsat i den omhandlede nationale lovgivning i tilfælde af myndigheders forsinkede betaling af forfalden gæld.

59. Da retten til noget, der enten svarer til fuld erstatning eller tæt derpå, udspringer af princippet om EU-rettens forrang, er det i denne sammenhæng, at jeg nu vil undersøge de tre spørgsmål i sag C-13/18 samt de første to spørgsmål i sag C-126/18.

1. Den nationale praksis' forenelighed med retten til fuld erstatning

60. Som jeg allerede har anført, kræver EU-retten som udgangspunkt fuld erstatning for skade, forudsat naturligvis at Francovich-betingelserne er opfyldt. For at vurdere den omhandlede nationale praksis' overensstemmelse med EU-retten er det for det første nødvendigt at fastslå den skade, der er forårsaget af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse og for det andet, om den erstatning, der er fastsat i den nationale praksis, tilsigter fuldt ud at dække de tab og skader, der er lidt.

61. Som jeg har forklaret ovenfor, består de i hovedsagerne forårsagede skader af den uretmæssige tilsidesættelse af retten til at opnå tilbagebetaling af det fradragsberettigede overskydende momsbeløb inden for de i national lovgivning fastsatte frister [33]. Da de afgiftspligtige personer ikke desto mindre var berettiget til at anvende dette overskydende beløb i den efterfølgende momsangivelse til modregning af en momsgæld, kan sådan skade i praksis behandles som svarende til forsinket betaling [34]. Derfor er det, som det er tilfældet med forsinket betaling, nødvendigt i) at fastlægge den periode, hvor den afgiftspligtige var frataget sine rettigheder (herefter »referenceperioden«), og ii) i forhold til det fradragsberettigede overskydende momsbeløb, som den omhandlede person ikke kunne få tilbagebetalt, at anvende en rentesats, der afspejler konsekvenserne af den tilsidesættelse, for at fastsætte erstatningens størrelse.

32 – Dom af 15.4.2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, præmis 20).

33 – I modsætning til det synspunkt, som Kommissionen indtog i retsmødet, er det min opfattelse, at de omhandlede afgiftspligtige personer faktisk led skade, der ikke er forbundet med et tab af fortjeneste, men med en reduktion af deres likviditet. Jeg gør under alle omstændigheder opmærksom på, at Domstolen allerede har fastslået, at et tab af fortjeneste skal erstattes. Jf. dom af 8.3.2001, Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 og C-410/98, EU:C:2001:134, præmis 91).

34 – Jf. f.eks. dom af 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, præmis 22).

62. Under omstændigheder som de i hovedsagerne foreliggende svarer begyndelsestidspunktet for referenceperioden til den dag, hvor det fradragsberettigede overskydende momsbeløb skulle have været tilbagebetalt til den afgiftspligtige person, såfremt betingelsen om betalt modydelse ikke havde fundet anvendelse.

63. I denne henseende skal det påpeges, at det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte datoen for, hvornår tilbagebetalingen skal ske, forudsat at denne dato er inden for en rimelig frist efter, at momsangivelsen er indsendt (herefter »den rimelige tilbagebetalingsperiode«) [35].

64. Hvad angår denne rimelige tilbagebetalingsperiodes udløb skal der, henset til den i hovedsagerne omhandlede skade, sondres mellem to hypoteser alt afhængigt af, om den pågældende person endeligt har opfyldt betingelsen om betalt modydelse, eller om den pågældende ikke har andet valg end at overføre det fradragsberettigede overskydende momsbeløb til den følgende angivelse.

65. Da den lidte skade i det første situation ophørte den dato, hvor momsen endeligt blev tilbagebetalt, udgør denne dato den rimelige tilbagebetalingsperiodes udløb.

66. I den anden situation afhænger den rimelige tilbagebetalingsperiodes udløb af, hvorvidt det fradragsberettigede overskydende momsbeløb, der blev overført, blev udnyttet fuldt ud i den følgende angivelse til at afvikle momsgæld eller ej. Hvis dette var tilfældet, ophørte skaden den dag, hvor den afgiftspligtige person skulle have betalt denne momsgæld, hvis ikke det fradragsberettigede overskydende momsbeløb var blevet modregnet denne momsgæld. I den situation, hvor det fradragsberettigede overskydende momsbeløb ikke er blevet anvendt fuldt ud på grund af utilstrækkelig momsgæld, får anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse tillige virkning for den efterfølgende momsangivelse. Det følger heraf, at der som udgangspunkt for hver af disse efterfølgende afgiftsperioder, skal sondres mellem den del af det fradragsberettigede overskydende momsbeløb, der er ny, og den del, som er blevet overført fra tidligere angivelser. Der skal ikke anvendes en rimelig tilbagebetalingsperiode med hensyn til den del, der svarer til overførslen af et tidligere overskydende beløb, da den afgiftspligtige person, såfremt denne havde fået det overskydende beløb tilbagebetalt, uden afbrydelse ville have rådet over det pågældende beløb.

67. Alt dette er tilstrækkeligt til at godtgøre, at den nøjagtige opgørelse af den i hovedsagerne lidte skade er forholdsvis kompleks.

68. I denne forbindelse kan den omhandlede nationale praksis siges at forenkle den beregning, som skal foretages. Det fremgår af sagsakterne, at Ungarn anvender dagen efter udløbet af fristen for indsendelse af momsangivelsen, som er den rimelige tilbagebetalingsperiodes begyndelsesdato, til at beregne skaden. Dette betyder, at erstatningen ikke beregnes med udgangspunkt i den dato, hvor tilbagebetalingen skulle have fundet sted, men snarere dagen efter fristen for indsendelsen af momsangivelsen, i hvilken den afgiftspligtige person har angivet et negativt momsbeløb.

69. Med hensyn til udløbsdatoen for den periode, der anvendes til at beregne skadens størrelse, anvendes i national praksis fristen for indgivelsen af den næste angivelse. Således beregnes der et nyt erstatningsbeløb for hver afgiftsperiode, således at skaden konsolideres på den sidste dag inden udløbet af fristen for indsendelsen af den momsangivelse, hvorpå den afgiftspligtige person har angivet et negativt momsbeløb.

35 – Dom af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 24), af 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, præmis 20), og af 28.2.2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 25). I den foreliggende sag har de forelæggende retter ikke angivet den frist, inden for hvilken de ungarske myndigheder tilbagebetalte den fradragsberettigede overskydende moms, når betingelsen om betalt modydelse var opfyldt fra begyndelsen. Sole-Mizo har imidlertid angivet, at denne periode er 45 dage.

70. Selv om denne metode er forskellig fra den, som måtte anvendes til at beregne den lidte skade med en præcis regnskabsmæssig nøjagtighed, har denne metode den fordel, at den forenkler denne beregning, da den med hensyn til de efterfølgende afgiftsperioder ikke sondrer mellem den del af det fradragsberettigede overskydende momsbeløb, som kan henføres til et tidligere overskydende beløb, og som er blevet overført fra den nye. Da der ikke anvendes nogen tilbagebetalingsperiode, har eksistensen af det efterfølgende fradragsberettigede overskydende momsbeløb ingen betydning. Denne metode er af denne grund endnu mere fordelagtig for afgiftspligtige personer, end den, som giver mulighed for fuld erstatning, da en periode, som svarer til den normalt gældende tilbagebetalingsperiode, ikke finder anvendelse.

71. Som sagt har Domstolen anerkendt, at der kan anvendes en metode baseret på en vis grad af tilnærmelse, når det er vanskeligt nøjagtigt at fastsætte den lidte skade, og for så vidt som størrelsen af erstatningen ikke påvirkes i alt for stor grad. Da det her er ganske vanskeligt præcist at beregne den nøjagtige størrelse af den lidte skade, er det min opfattelse, at Ungarn som udgangspunkt havde ret til at forenkle denne beregning.

72. Hvad angår den rentesats, der skal anvendes for at sikre fuld erstatning, skal denne sats svare til den, som en afgiftspligtig person ville have betalt for at opnå et beløb svarende til det fradragsberettigede overskydende momsbeløb fra et kreditinstitut. Den rentesats, der skal anvendes, kan derfor formodes at være lig den sats, som den kompetente centralbank anvender for meget kortfristede lån, forudsat at denne rente forhøjes for at afspejle den margen, som normalt anvendes af kreditinstitutioner [36]. Hvis en afgiftspligtig person blev nødt til at låne en pengesum for at løse et likviditetsproblem forårsaget af det forhold, at den pågældende ikke fik tilbagebetalt sit fradragsberettigede overskydende momsbeløb, ville denne person skulle betale mere end den sats, som den kompetente centralbank anvender, eftersom denne sats alene er tilgængelig for kreditinstitutioner.

73. Det kunne ved en første betragtning se ud til, at den i hovedsagerne anvendte metode er i overensstemmelse med EU-kravene. Ved en nærmere betragtning kan den beregningsmetode, som anvendes i den omhandlede praksis, imidlertid siges at indeholde to elementer, som efter min opfattelse er uforenelige med princippet om fuld erstatning.

74. Det første vedrører den anvendte rentesats. Denne rentesats, der er fastsat i national praksis, er den, som centralbanken anvender uden nogen forhøjelse overhovedet, som afspejler den margen, som kreditinstitutionerne normalt anvender. Selv om det tilkommer medlemsstaterne at vælge den rentesats, der skal anvendes med henvisning til deres økonomiske situation [37], forholder det sig ikke desto mindre således, at det for at opnå fuld erstatning (eller i hvert fald noget, som nærmer sig dette beløb) ikke er muligt at begrænse den valgte rentesats til den basisrentesats, som centralbanken anvender.

75. Det andet, langt vigtigere, element vedrører den pengeforringelse, der skyldes af den tid, der er gået. Begrebet fuld erstatning indebærer nemlig, at når tabet som det i hovedsagerne omhandlede beregnes på det tidspunkt, hvor det fastslås endeligt – i stedet for på det tidspunkt, hvor det blev fastslået af afgiftsmyndigheden eller af en national domstol – da skal der tillægges yderligere renter, der svarer til den pengeforringelse, der har fundet sted siden tabet blev endeligt fastslået [38].

36 – Jf. til sammenligning artikel 99, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU, Euratom) 2018/1046 af 18.7.2018 om de finansielle regler vedrørende Unionens almindelige budget, om ændring af forordning (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 og afgørelse nr. 541/2014/EU og om ophævelse af forordning (EU, Euratom) nr. 966/2012 (EUT 2018, L 193, s. 1), eller artikel 2, stk. 6, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2011/7/EU af 16.2.2011 om bekæmpelse af forsinket betaling i handelstransaktioner (EUT 2011, L 48, s. 1).

37 – Jf. punkt 48 ovenfor.

38 – Jf. f.eks. dom af 27.1.2000, Mulder m.fl. mod Rådet og Kommissionen (C-104/89 og C-37/90, EU:C:2000:38, præmis 51).

76. Det er efter min opfattelse betalingen af denne rente, som Domstolen havde i tankerne i præmis 34 i kendelsen af 17. juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2127), da den fastslog, at »afgiftspligtige personer, der har fået tilbagebetalt overskydende moms senere end inden for en rimelig frist, hvilket det påhviler den nationale ret at undersøge, har en ret til betaling af morarenter efter EU-retten« [39].

77. Jeg skal endvidere i denne forbindelse påpege, at denne rente ikke skal fastsættes på grundlag af den rentesats, som kreditinstitutionerne (eller centralbanken) opkræver, men snarere på grundlag af inflationsraten, da den foreliggende sag i bund og grund vedrører nedsættelsen, som følge af pengeforringelsen, af værdien af det tab, der er lidt, siden datoen for dets konsolidering, fra hvilken dette tab beregnes.

78. I den foreliggende sag følger det af de oplysninger, som de forelæggende retter har givet, og som blev bekræftet af parterne i et svar på et skriftligt spørgsmål, at den omhandlede nationale praksis fastsætter betaling af renters rente, men at denne rente begynder at påløbe dagen efter udløbet af tilbagebetalingsperioden på 45 dage for momsangivelsen september 2011 [40], hvilket, henset til søn- og helligdage, var den 6. december 2011.

79. Den skade, som den afgiftspligtige person har lidt, kan imidlertid være opstået og ophørt længe inden denne dato, da afgiftspligtige som tidligere nævnt kan have opfyldt betingelsen om betalt modydelse, inden de skulle indsende deres næste momsangivelse, eller de kan have anvendt det fradragsberettigede overskydende momsbeløb til at modregne en momsgæld i deres næste momsangivelse [41].

80. Den sammensatte rente, der er fastsat i den nationale praksis, synes faktisk at være af en anden art, da sådan rente skal betales på grund af den forsinkede betaling af myndighedernes erstatning, så snart en anmodning om betaling er indgivet, og ikke på grund af det tab, som afgiftspligtige personer har lidt som følge af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse.

81. Det kan derfor konstateres, at den i hovedsagerne omhandlede nationale praksis ganske enkelt ikke hjemler betaling af renter, der har til formål at kompensere for pengeforringelsen mellem det tidspunkt, hvor tabet endeligt fastslås, som er det tidspunkt, hvor erstatningens størrelse beregnes – her udløbet af fristen for indgivelsen af den næste angivelse – og det tidspunkt, hvor erstatningsbeløbet anerkendes af myndighederne eller af en ret og bliver en eksigibel gæld [42].

82. Da den nationale praksis af denne grund efter min opfattelse ikke sikrer passende erstatning for det tab, som de omhandlede afgiftspligtige person har lidt, skal den erklæres for at være i strid med EU-retten.

39 – Jf. ligeledes dom af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 23). Det skal i denne forbindelse fremhæves, at der med henblik på at sikre fuld erstatning, skal påløbe renter som erstatning for pengeforringelsen indtil den faktiske betaling af erstatningen.

40 – Momsangivelsen september 2011 dækker den periode, hvori ændringsloven blev vedtaget.

41 – Henset til, at den beregningsmetode, som anvendes i national praksis, og som består i at behandle hver afgiftsperiode uafhængigt og derfor i at antage, at ethvert tab som følge af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse blev konsolideret ved afslutningen af hver afgiftsperiode, skulle renten set ud fra et logisk synspunkt have været anvendt for at kompensere for den pengeforringelse, der følger efter hver afgiftsperiodes afslutning.

42 – Grunden hertil er med stor sandsynlighed, at § 165, stk. 2, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer fastsætter, at »[m]orarenter […] ikke i sig selv [kan] føre til pålæggelse af morarenter«. Hvis denne bestemmelse imidlertid skal fortolkes således, at den er til hinder for en rente, der kompenserer for pengeforringelsen, er det min opfattelse, at denne bestemmelse skal erklæres for at være i strid med EU-retten.

2. Alternativ løsning

83. For det tilfælde, at Domstolen finder, at den krævede erstatning ikke behøver nærme sig en fuld erstatning, eller på anden måde er uenig i den foregående bedømmelse, vil jeg nu redegøre for en alternativ løsning af de rejste spørgsmål. Det er efter min opfattelse klart, at medlemsstaternes råderum til at vælge, hvilken beregningsmetode der skal anvendes, på den ene eller den anden måde dog vil være begrænset af effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet. Den resterende del af dette forslag til afgørelse går ud fra denne forudsætning.

84. Effektivitetsprincippet kræver, at de retsmidler, der fastsættes i national ret, sætter enkeltpersoner i stand til at gøre de rettigheder gældende, som de udleder af EU-retten, på en meningsfuld – og ikke kun teoretisk – måde. Dette princip skal derfor fortolkes således, at det kræver, at de i national ret fastsatte retsmidler sikrer en ret for enkeltpersoner til at søge erstatning for den skade, de har lidt som følge af en tilsidesættelse af EU-retten, forudsat at hver af Francovich-betingelserne er opfyldt.

85. Selv om det ikke måtte kræves, at den erstatning, som medlemsstaterne er forpligtet til at yde i henhold til Francovich-dommen, udgør fuld erstatning, er det ikke desto mindre min opfattelse, at medlemsstaterne skal erstatte borgerne for pengeforringelsen af erstatningsværdien, når sidstnævnte er beregnet med henvisning til en tidligere begivenhed, som det er tilfældet i hovedsagerne, nemlig datoen for skadens konsolidering [43].

86. I hovedsagerne er det derfor min opfattelse, selv om det ikke måtte kræves, at det erstatningsniveau, som medlemsstaterne skal fastsætte, nærmer sig fuld erstatning, at den omhandlede nationale praksis skal anses for ikke at sikre passende erstatning.

87. Hvad angår ækvivalensprincippet kræver dette princip som allerede anført, at alle de bestemmelser, der finder anvendelse på søgsmål, finder anvendelse uden forskel på søgsmål, der vedrører tilsidesættelse af EU-retten, på den ene side, og på lignende søgsmål, der vedrører tilsidesættelse af national ret, på den anden side [44]. Imidlertid fremgår det ikke desto mindre klart, at dette princip ikke forpligter en medlemsstat til at udvide den gunstigste nationale ordning om tilbagebetaling til at omfatte alle tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter eller gebyrer, der er opkrævet i strid med EU-retten [45].

88. Ifølge den i hovedsagerne omhandlede nationale erstatningspraksis er det ikke § 37, stk. 6, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer – som fastsætter en rente svarende til det dobbelte af den ungarske centralbanks rente – men i stedet §§ 124/C og 124/D i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer, som fastsætter en sats svarende til den ungarske centralbanks basisrente, der finder anvendelse.

89. Det fremgår imidlertid klart af ordlyden af §§ 124/C og 124/D i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer, at de ikke kun finder anvendelse i tilfælde af en afgørelse fra Domstolen, hvorved det fastslås, at en national retsforskrift, som den, der er anvendt i Ungarn, er i strid med EU-retten, men også når Alkotmánybíróság (forfatningsdomstol) eller Kúria (øverste domstol) fastslår, at national lovgivning er i strid med grundloven eller, hvis det drejer sig om et kommunalt regulativ, med enhver anden retsregel.

43 – Jf. analogt dom af 2.8.1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, præmis 31), og af 4.12.2003, Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, præmis 68).

44 – Dom af 28.1.2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, præmis 71).

45 – Dom af 17.11.1998, Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, præmis 20).

90. Under disse omstændigheder synes §§ 124/C og 124/D i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer – selv om det tilkommer den nationale ret at afgøre dette – at udgøre en lex specialis, der især har til hensigt at regulere virkningerne af en dom, hvorved en overordnet retsinstans konstaterer, at en national regel, der fandt ens anvendelse på søgsmål, der støttes på EU-retten, og på de, som alene er baseret på national lovgivning, er i strid med en trinhøjere regel.

91. Ganske vist kan Kúrias (øverste domstol) begrundelse for anvendelsen af §§ 124/C og 124/D i stedet for § 37, stk. 6, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer på sin vis forekomme noget overraskende. Således forklares anvendelsen af disse to bestemmelser ifølge nævnte domstol med, at skatte- og afgiftsmyndighederne under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede ikke begik en overtrædelse af den gældende nationale lovgivning, da de anvendte betingelsen om betalt modydelse, da denne betingelse var gældende på dette tidspunkt. Sådan som denne forklaring er formuleret, synes den at afvise, at den tidligere betingelse om betalt modydelse ab initio var i strid med EU-retten.

92. Selv om den forklaring, der er blevet givet af Kúria (øverste domstol), kan anses for at være noget overraskende, påvirker denne ikke i sig selv den nationale praksis' forenelighed med EU-retten. Jeg er nået frem til denne konklusion, da for så vidt som de retsmidler, som medlemsstaterne har stillet til rådighed for borgerne, er i overensstemmelse med EU-retten, gør det forhold, at begrundelserne for deres anvendelse er fejlagtige, dem ikke uforenelige med EU-retten. Da §§ 124/C og 124/D finder anvendelse uden forskel på begge retsmidler baseret på EU-retten på den ene side eller udelukkende på national ret på den anden side, kan der ikke konstateres overtrædelse af ækvivalensprincippet [46].

93. På baggrund af ovenstående argumenter foreslår jeg Domstolen at besvare de tre spørgsmål i sag C-13/18 og de første to spørgsmål i sag C-126/18 således: Princippet om EU-rettens forrang skal fortolkes således, at dette princip, i en situation som den, de forelæggende retter har beskrevet, er til hinder for en national praksis, hvorefter de påløbne renter, der skal erstatte den skade, som er forårsaget af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse, beregnes på grundlag af en sats svarende til den, som den kompetente centralbank anvender for primære refinansieringstransaktioner, uden at denne sats forøges for at afspejle den sats, som en afgiftspligtig person, der ikke er en kreditinstitution, kunne have opnået ved lån af det samme beløb, eller at der ydes nogen rente til at modregne pengeforringelsen af værdien af det erstatningsbeløb, som skal betales, når sidstnævnte er beregnet på den dato, hvor denne skade blev konsolideret.

D. De sidste seks spørgsmål i sag C-126/18

94. Inden gennemgangen af de sidste seks spørgsmål, som er forelagt af den nationale ret i sag C-126/18, vil jeg gerne fremsætte en række indledende bemærkninger.

95. For det første vil jeg nævne, at den forelæggende ret i sag C-126/18 i sine spørgsmål omtaler momsdirektivets artikel 183, hvilket er den bestemmelse, som Ungarn ikke havde overholdt med hensyn til den tidligere betingelse om betalt modydelse. Da denne bestemmelse imidlertid ikke indeholder nogen proceduremæssige regler, synes den ikke at være relevant. Selv om den forelæggende ret i sine spørgsmål alene henviser til effektivitetsprincippet, forekommer det mig desuden nødvendigt ligeledes at behandle de rejste spørgsmål i relation til ækvivalensprincippet, da disse to principper fastlægger begrænsningerne af den procesautonomi, som medlemsstaterne har ved tilrettelæggelsen af deres kompensatoriske retsmidler.

46 – Jf. analogt dom af 20.12.2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, præmis 40). Det bemærkes ligeledes, at Domstolen i forbindelse med et direkte søgsmål fastslog, at selv om præmisserne i en dom udviser en tilsidesættelse af EU-retten, men dens konklusion er baseret på andre retlige grunde, må appellen forkastes. Jf. f.eks. dom af 7.6.2018, Ori Martin mod Den Europæiske Unions Domstol (C-463/17 P, EU:C:2018:411, præmis 24).

96. Da de fleste af disse spørgsmål for det andet henviser til renters rente, og da den omhandlede nationale praksis alene regulerer betalingen af renters rente i tilfælde af forsinket betaling af renter som erstatning for anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse, er jeg tilbøjelig til at antage, at selv om disse spørgsmål henviser til »renters rente«, har de reelt til hensigt at henvise til morarenter i tilfælde af forsinket betaling, her beregnet fra det tidspunkt, hvor tabet er konstateret [47]. Henset til svaret i punkt 78-80 ovenfor er de resterende forhold, der skal undersøges, de betingelser, hvorunder en sådan morarente skal betales.

97. For det tredje kunne de seks sidste spørgsmål i sag C-126/18 tyde på, at betingelserne for at opnå renter er meget restriktive. Den forelæggende rets beskrivelse af de faktiske omstændigheder tyder imidlertid på, at den omhandlede nationale praksis ikke er helt så restriktiv, som disse spørgsmål synes at antyde. Det lader faktisk til, at afgiftspligtige personer, som var underlagt den såkaldte betingelse om betalt modydelse, ikke desto mindre havde ret til morarenter, selv om de ikke indsendte nogen selvstændig anmodning, såfremt skatte- og afgiftsmyndighederne ikke, når deres krav var fremsat, betalte den skyldige erstatning inden for fristen fastsat i § 37, stk. 4, i den ungarske lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer [48].

98. Da det imidlertid tilkommer den forelæggende ret i sag C-126/18 at efterprøve, om de hypoteser, der er nævnt i spørgsmålene, svarer til de i hovedsagen omhandlede konkrete omstændigheder, foreslår jeg at besvare spørgsmålene, således som de oprindeligt er formuleret.

1. Det tredje spørgsmål

99. Med det tredje spørgsmål ønsker den nationale ret i sag C-126/18 nærmere bestemt oplyst, om effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de er hinder for en national praksis, der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede som startdato for beregningen af sammensatte renter hverken anvender den dato, hvor skaden indtrådte, eller den dato, hvor den rente, der er påløbet som erstatning for hovedtabet, først forfaldt til betaling, men i stedet en senere dato.

100. Jeg vil i denne henseende gerne påpege, at forpligtelsen til at betale, hvad der i alt væsentligt nærmer sig fuld erstatning for skade, som skyldes en tilsidesættelse af EU-retten, efter min opfattelse ikke som sådan indebærer en forpligtelse for den omhandlede medlemsstat til at betale morarenter i tilfælde af forsinket betaling af erstatningen. Betalingen af sådan rente stammer ikke direkte fra den omhandlede medlemsstats tilsidesættelse af EU-retten, men snarere fra den objektive omstændighed, at den pågældende medlemsstat har betalt den forfaldne gæld for sent. Der er imidlertid ikke nogen EU-regler, som vedrører enten forsinket betaling af erstatning eller morarenters størrelse i tilfælde af en forsinkelse.

47 – Henset til typologien for de eksisterende renter i henhold til EU-retten, således som de er identificeret af generaladvokat Bot i forslag til afgørelse Kommissionen mod IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170), er det min opfattelse, at de renter, der skal betales som erstatning for skade som følge af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse, samt de renter, der skulle have været betalt for at kompensere for pengeforringelsen, er omfattet af begrebet »udligningsrenter«, og at begrebet morarenter i forbindelse med hovedsagerne skal anvendes til at henvise til morarenter, der er påløbet i tilfælde af forsinket betaling af udligningsrenterne.

48 – Det fremgår desuden, at Dalmandi modtog morarenter på grund af forsinkelsen i betalingen af den erstatning, som selskabet havde krav på, efter at det havde indgivet et krav herom.

101. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at effektivitetsprincippet pålægger medlemsstaterne i deres lovgivning at fastsætte bestemmelser om betalingen af morarenter i tilfælde af forsinket betaling af erstatning som følge af denne medlemsstats overtrædelse af sine forpligtelser i henhold til EU-retten. Medlemsstaterne ville ellers ikke have noget incitament til at betale erstatning til borgere, som har lidt under virkningerne af en overtrædelse af EU-retten, hvilket er en situation, som ville medføre, at deres ret til fuld erstatning fratages enhver effektiv virkning [49].

102. I hovedsagen synes Dalmandi at have gjort gældende, at morarenter skulle have været pålagt fra den dato, hvor betingelsen om betalt modydelse blev ophævet eller endog fra den dato, hvor Domstolen afsagde sin dom af 28. juli 2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), fordi skatte- og afgiftsmyndighederne automatisk skulle have ydet selskabet erstatning for anvendelsen af denne betingelse.

103. Hvis Domstolen fastslår, at en medlemsstat ved anvendelsen af en national regel har undladt at overholde sine forpligtelser i henhold til EU-retten, kræver princippet om EU-rettens forrang ganske vist, at denne medlemsstat straks tager de nødvendige skridt til at ophæve denne lovgivning, og at dens nationale myndigheder straks ophører med at anvende den [50].

104. Hverken princippet om EU-rettens forrang eller princippet om adgang til effektive retsmidler kræver imidlertid, at medlemsstaterne på eget initiativ skal betale erstatning for skade, som de har forårsaget som følge af en tilsidesættelse af EU-retten eller endog afbryde forældelsesfrister ved, som Ungarn har gjort, at etablere en administrativ erstatningsprocedure.

105. Det er korrekt, at en medlemsstat, såfremt Domstolen fastslår, at en lovgivningsmæssig eller administrativ foranstaltning, som er vedtaget af en medlemsstats myndigheder, er i strid med EU-retten, er forpligtet til at ophæve den pågældende foranstaltning og med forbehold af anvendelsen af Francovich-betingelserne at erstatte enhver uretmæssig konsekvens deraf [51].

106. Som Domstolen imidlertid gentagne gange har fremhævet, afhænger procesreglerne om betaling af erstatning som følge af tilsidesættelse af EU-retten af national ret, som kan kræve, at der fremsættes krav om betaling af erstatning [52]. Den blotte omstændighed, at Ungarn ikke straks efter afsigelsen af dom af 28. juli 2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), eller endda efter vedtagelsen af ændringsloven, betalte nogen erstatning til de afgiftspligtige personer, som har lidt under anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse, udløser derfor ikke automatisk pålæggelse af morarenter med hensyn til denne erstatning. Det er *alene*, hvis den nationale lovgivning foreskriver, at sådan rente påløber ipso jure fra dommens afsigelse, når en national lovgivning af en ret er blevet anset for at være i strid med en højere retsregel, at den omhandlede medlemsstat i kraft af ækvivalensprincippet er forpligtet til på eget initiativ at pålægge morarenter.

107. Eftersom medlemsstaterne derfor ikke er forpligtet til på eget initiativ at yde erstatning for den skade, som de har forvoldt som følge af tilsidesættelsen af EU-retten, dog under forbehold af Francovich-betingelserne, følger det heraf, at en medlemsstat som udgangspunkt kan fastsætte, at betalingen af morarenter ikke skal påløbe fra det tidspunkt, hvor skaden indtrådte.

49 – Jf. i denne retning dom af 30.6.2016, Ciup (C-288/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:495, præmis 46). Da forpligtelsen til at betale morarenter følger af effektivitetsprincippet og retten til fuld erstatning, kan medlemsstaterne frit fastsætte satsen for denne morarente, forudsat at denne sats opvejer tabet af et beløb svarerende til skaden, og at den skaber et incitament for myndighederne til at betale denne gæld.

50 – Dom af 13.7.1972, Kommissionen mod Italien (48/71, EU:C:1972:65, præmis 7). I hovedsagen betød dette, at Ungarn alene var forpligtet til på eget initiativ at ophøre med at anvende betingelsen om betalt modydelse og tilbagebetale de fradragsberettigede overskydende momsbeløb, som fortsat bestod den dag, hvor dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), blev afsagt.

51 – Jf. i denne retning dom af 16.12.1960, Humblet mod Den Belgiske Stat (6/60, EU:C:1960:48, Sml. 1954-1964, s. 207, org.ref.: Rec. s. 1146).

52 – Dom af 4.10.2018, Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807, præmis 123). Denne løsning er ganske logisk, for så vidt som nøjagtig erstatning for den skade, der er lidt, kræver, at der med henblik på skadens opgørelse tages hensyn til nogle faktiske parametre, som alene de omhandlede personer har kendskab til.

108. På samme måde er medlemsstaterne ikke forpligtede til at fastsætte bestemmelser om, at en sådan erstatning skal ydes straks efter, at den pågældende myndighed eller domstol har fastslået, at dette tab skal erstattes.

109. Det er korrekt, at medlemsstaterne i tilfælde af forsinket betaling af en erstatning i henhold til EU-retten skal fastsætte betalingen af sådan rente. Det kan imidlertid ikke forventes, at myndighederne betaler denne erstatning straks efter, at erstatningen er blevet anerkendt [53]. Effektivitetsprincippet forpligter derfor ikke medlemsstater til at fastsætte, at begyndelsestidspunktet for beregning af renters rente skal være den dato, hvor skaden indtrådte, eller hvor den rente, der skal betales som erstatning for hovedtabet, først forfaldt til betaling, men snarere skal være inden for en rimelig frist efter, at skaden er blevet anerkendt af enten det pågældende administrative organ eller en domstol.

110. Således som jeg forstår den i hovedsagen omhandlede nationale praksis, fastsætter den betalingen af en sådan rente, når myndighederne ikke har betalt renter som erstatning for skaden inden 30 dage (i nogle tilfælde 45 dage) efter fremsættelsen af erstatningsanmodningen, hvilket synes at være en rimelig frist for myndighederne til at undersøge anmodningens berettigelse. En sådan periode kan derfor ikke anses for at være i strid med effektivitetsprincippet.

111. Hvad angår ækvivalensprincippet tilkommer det den forelæggende ret i sag C-126/18 – da denne ret er den eneste, der har kendskab til, hvordan denne renteform finder anvendelse under andre omstændigheder – at efterprøve, at der i den omhandlede sag ikke anvendes kortere tidsfrister, når den pågældende medlemsstat skal betale erstatning af grunde, som udelukkende er baseret på den nationale skatte- og afgiftslovgivning.

112. Jeg foreslår i denne forbindelse, at svaret på det tredje spørgsmål bør være, at effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet med hensyn til retsmidler skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national praksis, hvorefter den startdato, der anvendes ved beregningen af sammensatte renter under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, ikke er den dato, hvor renterne som erstatning for hovedtabet først forfaldt til betaling, men derimod en senere dato, forudsat dels, at denne dato ikke udskydes ud over en rimelig frist efter, at forpligtelsen til at betale erstatning er blevet anerkendt, dels, at den samme dato finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling af en erstatning, som udelukkende er baseret på den nationale lovgivning.

2. Det fjerde spørgsmål

113. Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret i sag C-126/18 i det væsentlige oplyst, om effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftspligtige personer skal fremsætte en selvstændig anmodning for at opnå morarenter, mens der i andre sager, hvor morarenter ligeledes er påløbne, ikke gælder et sådant krav, fordi denne rente indrømmes af egen drift.

114. Det er i denne henseende min opfattelse, at det ikke som sådan er i strid med effektivitetsprincippet at kræve, at afgiftspligtige personer skal fremsætte en særlig type anmodning. Et sådan krav gør det ikke med det af Domstolen anvendte udtryk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden [54]. Hvis dette krav

53 – Jf. analogt dom af 15.3.2018, Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, præmis 20).

54 – Dom af 11.4.2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, præmis 39).

imidlertid skal anvendes med tilbagevirkende kraft på afgiftspligtige, der anlagde deres søgsmål, inden Domstolen traf afgørelse om foreneligheden med EU-retten af betingelsen om betalt modydelse, ville (eller i det mindste kunne) dette krav fratage disse søgsmål enhver nyttig virkning [55] og bør derfor betragtes som værende i strid med effektivitetsprincippet.

115. For så vidt angår ækvivalensprincippet antyder spørgsmålet, som det er formuleret, således en tilsidesættelse af dette princip. Som tidligere forklaret kræver ækvivalensprincippet, at det er de samme procesregler, der finder anvendelse på søgsmål på grundlag af EU-retten, som finder anvendelse på lignende søgsmål på grundlag af national ret [56].

116. I hovedsagen er der imidlertid visse elementer i sagens akter, der – i modsætning til den præmis, hvorpå det fjerde spørgsmål er baseret, således som det er formuleret af den forelæggende ret – tyder på, at indgivelse af en selvstændig anmodning ikke kun kræves under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende (dvs. en tilsidesættelse af EU-retten), men også i andre situationer, som udelukkende henhører under national ret.

117. Jeg foreslår derfor at omformulere det fjerde spørgsmål og besvare det således, at effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at disse principper ikke er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftspligtige personer skal fremsætte en selvstændig anmodning ved krav om morarenter, hvis dette krav finder anvendelse uanset om den skade, der ligger til grund for den gæld, hvis betaling er forsinket, er opstået som følge af en tilsidesættelse af EU-retten eller national ret.

3. Det femte og det ottende spørgsmål

118. Med sit femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, hvorvidt effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, hvorefter morarenter alene kan indrømmes, såfremt den afgiftspligtige person har fremsat en anmodning, hvorved der ikke konkret fremsættes krav om betaling af renter, men om tilbagebetaling af det fradragsberettigede overskydende momsbeløb, der stadig eksisterer på datoen for ophævelsen af betingelsen om betalt vederlag.

119. Dette spørgsmål er i nær tilknytning til det ottende spørgsmål, hvorved den forelæggende ret ønsker oplyst, om effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet er til hinder for en national praksis, hvorefter der alene kan kræves morarenter, hvis den afgiftspligtige person er i stand til at kræve tilbagebetaling af det fradragsberettigede overskydende momsbeløb for den afgiftsperiode, hvori bestemmelsen, der var uforenelig med EU-retten, blev ophævet i national ret.

55 – Ifølge Domstolens praksis kan medlemsstaterne frit anvende nye regler på fremtidige virkninger af situationer, som er opstået under den tidligere lovgivning. Jf. dom af 29.6.1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, præmis 25). Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er imidlertid til hinder for, at en ændring af den nationale lovgivning med tilbagevirkende gyldighed fratager en afgiftspligtig person en ret, han har erhvervet i henhold til den tidligere gældende lovgivning. Dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 39).

56 – Dom af 28.1.2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, præmis 71). Dette princip tilsidesættes imidlertid ikke, hvis fremsættelsen af en selvstændig anmodning kræves i henhold til national lovgivning for at opnå betaling af morarenter, mens et sådant krav ikke findes for de andre rentetyper. Da ækvivalensprincippet alene kræver, at de samme procesregler finder anvendelse på søgsmål på grundlag af EU-retten og på lignende søgsmål på grundlag af national ret, er det ikke til hinder for anvendelsen af forskellige procesregler på renteformer, der ikke er ens.

120. Jeg vil derfor behandle disse to spørgsmål samlet, selv om der, så vidt jeg forstår dem, er en mindre forskel mellem dem: Det femte spørgsmål vedrører et formelt krav, nemlig kravet om, at den afgiftspligtige person skal fremsætte en anmodning, der ikke er forbundet med den gæld, som er forfalden til betaling, mens det ottende spørgsmål vedrører en materiel betingelse, nemlig at den afgiftspligtige er i stand til at kræve tilbagebetaling for det fradragsberettigede overskydende momsbeløb for den afgiftsperiode, hvori bestemmelsen, der var uforenelig med EU-retten, blev ophævet i national ret.

121. Jeg må i denne forbindelse indrømme, at en praksis, hvorefter afgiftspligtige personer skal fremsætte en selvstændig anmodning med hensyn til morarenter, skønt den er usædvanlig, ikke i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten. En sådan betingelse er derfor ikke i strid med effektivitetsprincippet, forudsat de følgende to betingelser er opfyldt.

122. For det første skal den afgiftspligtige person på en forholdsvis klar måde og rettidigt oplyses om behovet for at fremsætte denne slags anmodning som betingelse for at opnå morarenter.

123. For det andet må denne betingelse ikke dække over en materiel betingelse. Navnlig skal denne betingelse ikke medføre en begrænsning af betalingen af morarenter til afgiftspligtige personer, som stadig havde et fradragsberettiget overskydende momsbeløb, da betingelsen om betalt modydelse blev ophævet. Den skade, der ligger til grund for gælden og derfor for morarenter, kan være indtrådt længe før den afgiftsperiode, der går forud for den, hvori betingelsen om betalt modydelse blev ophævet. I denne situation bør den afgiftspligtige kunne kræve morarenter i tilfælde af forsinket betaling af erstatningen for denne skade – hvis dette ikke er foreskrevet – selv om den pågældende ikke længere har et fradragsberettiget overskydende momsbeløb.

124. Det er derfor min opfattelse, at effektivitetsprincippet er til hinder for, at medlemsstater begrænser betalingen af morarenter til afgiftspligtige personer, som stadig havde et fradragsberettiget overskydende momsbeløb, da betingelsen om betalt modydelse blev ophævet.

125. Hvad angår ækvivalensprincippet kan det blive tilsidesat, hvis de betingelser, der er henvist til i det femte og det ottende spørgsmål, alene anvendes i tilfælde af forsinket betaling af en gæld, som skyldes en tilsidesættelse af EU-retten, og ikke i tilfælde af en tilsidesættelse af en national retsregel. Der er imidlertid utilstrækkelige oplysninger til at vurdere, om dette rent faktisk er tilfældet i hovedsagen [57].

126. Dette ville naturligvis forholde sig meget anderledes hvad angår betingelsen for at kunne kræve tilbagebetaling af et overskydende momsbeløb for den afgiftsperiode, hvori den bestemmelse, som var i strid med EU-retten, blev ophævet, hvis denne betingelse udelukkende finder anvendelse på krav om betaling af morarenter som følge af forsinket betaling af den del af tabet, der er forårsaget i det meget specifikke tidsrum, hvor et fradragsberettiget overskydende momsbeløb var anført i momsangivelsen forud for vedtagelsen af ændringsloven.

127. I sådant et tilfælde kan der ikke konstateres en egentlig tilsidesættelse af effektivitetsprincippet, da det omhandlede krav ikke forhindrer betaling af renter som følge af forsinket betaling af erstatning for en skade, der var lidt af en afgiftspligtig person, der ikke havde et fradragsberettiget overskydende momsbeløb, da betingelsen om betalt modydelse blev ophævet. Dette krav svarer blot til at kontrollere, at der faktisk er lidt en skade ved at anmode de pågældende personer om at angive, om de har et fradragsberettiget overskydende momsbeløb i den nuværende afgiftsperiode.

57 – Da et sådant krav ville svare til at indføre en særlig frist for at opnå morarenter, ville det navnlig skulle kontrolleres, at et sådant krav også finder anvendelse i lignende situationer, der udelukkende er baseret på national ret.

128. I lyset af det ovennævnte foreslår jeg, at det femte og det ottende spørgsmål besvares med, at effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national praksis, hvorefter morarenter alene kan indrømmes, såfremt den afgiftspligtige person har fremsat en anmodning, der ikke vedrører betalingen af erstatningen for hele den påførte skade som følge af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse, men inddrivelsen af det fradragsberettigede overskydende momsbeløb, der forelå på tidspunktet for ophævelsen af denne betingelse, såfremt den afgiftspligtige på dette tidspunkt ikke behøver at have et fradragsberettiget overskydende momsbeløb for at fremsætte en sådan anmodning, og at et sådant krav ligeledes finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling af erstatning som følge af en tilsidesættelse af en national retsregel.

4. Det sjette spørgsmål

129. Med det sjette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats nationale praksis, hvorefter der alene pålægges morarenter med hensyn til det finansielle tab, der er opstået i løbet af momsangivelsesperioden forud for fremsættelsen af anmodningen.

130. Det er i denne henseende nødvendigt at påpege, at skaden i hovedsagen opstod, da skatte- og afgiftsmyndighederne, efter at et fradragsberettiget overskydende momsbeløb var blevet angivet i en momsangivelsesformular, ikke tilbagebetalte det inden for den periode, der var fastsat i national ret.

131. En national praksis som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter morarenter alene pålægges det erstatningsbeløb, der er opstået i løbet af momsangivelsesperioden forud for fremsættelsen af anmodningen, kræver derfor dels, at der fremsættes en anmodning for hver afgiftsperiode, dels, at der fastsættes en forældelsesfrist. Denne forældelsesfrist svarer til den resterende længde af den afgiftsperiode, inden for hvilken den i national lovgivning fastsatte periode for tilbagebetaling af et tidligere fradragsberettiget overskydende momsbeløb er udløbet, tillagt længden af den efterfølgende afgiftsperiode. Jeg vil nu undersøge disse to virkninger af den nationale praksis særskilt.

132. For så vidt som den nationale praksis har den virkning, at den forpligter afgiftspligtige personer til at fremsætte en anmodning i det særlige tilfælde, hvor de hævder at have lidt tab og skade, forekommer denne praksis ikke at være i strid med effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet, forudsat at den samme betingelse finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling af en gæld som følge af en tilsidesættelse af en national retsregel [58].

133. For så vidt som denne nationale praksis har den virkning, at den skaber en forældelsesfrist, kan den være i strid med effektivitetsprincippet, hvis denne forældelsesfrist er for kort til, at en rimeligt opmærksom og velunderrettet person kan fremsætte en anmodning om morarenter, henset til omfanget af de formelle krav i denne forbindelse og omfanget af relevante oplysninger, som denne person modtager.

134. Dette ville ligeledes være tilfældet, hvis denne praksis blev anvendt med tilbagevirkende kraft – dvs. på perioder, der ligger forud for dens vedtagelse – hvorved den hindrer enhver betaling af morarenter som følge af forsinket betaling af erstatning vedrørende alle perioder, der ligger forud for indgivelsen af anmodningen. I en sådan situation er det indlysende, at afgiftspligtige personer ikke ville kunne overholde denne forældelsesfrist, eftersom de ikke kunne forudse, at denne ville blive vedtaget. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at vurdere disse to forhold.

135. Hvad angår ækvivalensprincippet tilkommer det den nationale ret at undersøge, om der gælder en lignende frist, i hvert fald i én tilsvarende situation, for en gæld, der udelukkende er baseret på national ret.

58 – Jf. punkt 114 og 121 ovenfor for en nærmere analyse.

136. Jeg foreslår derfor at besvare det sjette spørgsmål således, at effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national praksis, hvorefter morarenter som følge af forsinket betaling alene pålægges med hensyn til det finansielle tab, der er opstået i løbet af momsangivelsesperioden forud for fremsættelsen af anmodningen, såfremt den forældelsesfrist, der er fastsat i henhold til denne nationale praksis, ikke er for kort til, at en rimeligt opmærksom og velunderrettet person kan fremsætte en anmodning om morarenter, såfremt en sådan betingelse ikke finder anvendelse med tilbagevirkende kraft, og såfremt den ligeledes finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling af gæld, som følger af en tilsidesættelse af en national retsregel.

5. Det syvende spørgsmål

137. Med det syvende spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de er hinder for en national praksis, hvorefter den afgiftspligtige person endeligt fratages muligheden for at kræve morarenter med dels den begrundelse, at betingelsen om betalt modydelse var gældende på det tidspunkt, hvor den blev anvendt, dels, at forældelsesfristen for sådanne krav var udløbet.

138. Det skal med hensyn til den første del af spørgsmålet atter erindres, at betalingen af morarenter er nødvendig for at sikre effektiviteten af enhver borgers ret til at få fuld erstatning for enhver skade, der følger af en medlemsstats tilsidesættelse af EU-retten. Det er derfor min opfattelse, at det er usandsynligt, at det forhold, at den bestemmelse, som efterfølgende blev erklæret for at være i strid med EU-retten, var gældende på det tidspunkt, hvor den blev anvendt, kan begrunde, at der ikke blev pålagt morarenter [59].

139. Hvad angår den anden del af spørgsmålet vil jeg fremhæve, at Domstolen allerede har anerkendt, at det er foreneligt med EU-retten at fastsætte rimelige, præklusive søgsmålsfrister [60], selv om udløbet af disse frister i sagens natur medfører en hel eller delvis afvisning af sagen [61]. For at være forenelige med EU-retten skal de forældelsesfrister, der finder anvendelse på erstatningssøgsmål om tilsidesættelse af EU-retten, imidlertid ligeledes overholde ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.

140. I hovedsagen indeholder den nationale praksis en dobbelt forældelsesfrist [62].

141. Den første vedrører den afgiftsangivelsesperiode, som der må kræves erstatning for. Ifølge de oplysninger, som er indeholdt i de sagsakter, der er fremsendt til Domstolen, fastsætter den nationale praksis på grundlag af § 164, stk. 1, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer, at det alene er skade, som er forårsaget siden den sidste indberetningsperiode i 2005, der kan erstattes.

59 – I hovedsagen blev dette anbringende imidlertid ikke gjort gældende for at begrunde den manglende betaling af morarenter, men en rentesats svarende til det dobbelte af den nationale banks basisrentesats til at beregne den erstatning, der skal betales for anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse.

60 – Jf. f.eks. dom af 19.6.2014, Specht m.fl., C-501/12 – C-506/12, C-540/12 og C-541/12, EU:C:2014:2005, præmis 115).

61 – Dom af 20.12.2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, præmis 42).

62 – Denne dobbelte frist svarer til at antage, at vedtagelsen af ændringsloven afbrød forældelsesfristernes løbetid.

142. En sådan forældelsesfrist synes ikke at være i strid med effektivitetsprincippet, da den ikke gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges enkeltpersoner i henhold til Unionens retsorden [63]. Således har Domstolen allerede anerkendt, at præklusive frister på tre [64] eller endda to år [65] er forenelige med EU-retten. Denne frist synes endvidere ikke at være i strid med ækvivalensprincippet, da den samme frist på fem år synes at finde anvendelse på kompensatoriske retsmidler, som er baseret på overtrædelsen af national ret. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at undersøge dette punkt.

143. Den anden forældelsesfrist vedrører den frist, inden for hvilken afgiftspligtige personer skal fremsætte deres erstatningskrav.

144. Det kan i denne forbindelse udledes af beskrivelsen af de faktiske omstændigheder i sag C-126/18, hvilket ligeledes blev nævnt i retsmødet af den ungarske regering, at selv hvis de afgiftspligtige personer ikke havde fremsat en selvstændig anmodning, havde de fem år fra ophævelsen af den oprindelige betingelse om betalt modydelse til at fremsætte en anmodning om erstatning.

145. Da forældelsesfristen ikke løber fra skadens indtræden, synes den nationale praksis i virkeligheden at føre til, at den oprindelige forældelsesfrist fastsat i § 164, stk. 1, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer forlænges [66]. Hvis dette er korrekt, er Ungarn gået meget videre, end hvad der kræves af EU-retten, nemlig at fastsætte en rimelig forældelsesfrist, for at enkeltpersoner kan udøve de rettigheder, som Unionens retsorden tillægger dem, og jeg kan ikke i en sådan sammenhæng se, hvordan effektivitetsprincippet kan være tilsidesat.

146. Hvad angår ækvivalensprincippet fremgår det ikke af sagsakterne, at der finder en mere fordelagtig forældelsesfrist anvendelse, når Kúria (øverste domstol) fastslår, at en bestemmelse er i strid med en højere national standard.

147. Jeg foreslår derfor at besvare det syvende spørgsmål således, at effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftspligtige personer endeligt fratages muligheden for at kræve morarenter, fordi den omhandlede bestemmelse var gældende, da den blev anvendt. Disse principper er imidlertid ikke til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftspligtige personer endeligt fratages muligheden for at kræve morarenter, når forældelsesfristen for sådanne anmodninger er udløbet, såfremt denne forældelsesfrist i) ikke er urimelig kort og ii) ligeledes finder anvendelse på forsinket betaling af gæld vedrørende skade forårsaget af en bestemmelse, der tilsidesætter national ret. For at undgå enhver mulig tvivl er det efter min opfattelse indlysende, at den gældende forældelsesfrist på fem år i den foreliggende sag ikke i sig selv kan anses for at være urimelig kort.

63 – Hvor Domstolen fastslår, at national lovgivning er i strid med EU-retten, er den omhandlede medlemsstat derfor ikke forpligtet til at vurdere situationer, der er blevet endelige efter, at alle tilgængelige retsmidler er udtømt eller efter udløbet af de fastlagte forældelsesfrister for sådanne retsmidler. Jf. f.eks. dom af 8.3.1988, Brown mod Domstolen (125/87, EU:C:1988:136, præmis 14), og analogt dom af 30.9.2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, præmis 38), af 16.3.2006, Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178, præmis 20), og af 10.7.2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, præmis 58).

64 – Dom af 15.4.2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, præmis 28).

65 – Dom af 15.12.2011, Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10, EU:C:2011:844, præmis 25). For så vidt angår EU-skat, der betales af institutionernes tjenestemænd og ansatte, er appelfristen den frist, som er fastsat i vedtægten for tjenestemænd i Den Europæiske Union og i ansættelsesvilkårene for de øvrige ansatte. Ifølge Rettens praksis er tidsfristen tre måneder regnet fra lønsedlen, der klart og for første gang afspejler en afgørelse af økonomisk karakter. Jf. f.eks. dom af 14.12.2017, Campo m.fl. mod EEAS (T-577/16, ikke trykt i Sml., EU:T:2017:909, præmis 34-36).

66 – Ungarn kunne med henvisning til denne bestemmelse have afvist anmodninger vedrørende skade, der indtrådte mere end fem år efter den sidste dag i det kalenderår, hvor angivelsen eller anmeldelsen vedrørende denne afgift skulle have været foretaget, eller i mangel af sådan angivelse eller anmeldelse, hvor afgiften skulle have været betalt.

V. Forslag til afgørelse

148. Under henvisning til ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen følgende besvarelse af de præjudicielle spørgsmål fra Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged, Ungarn) og Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szekszárd, Ungarn):

»1) Princippet om EU-rettens forrang skal fortolkes således, at det, i en situation som den, disse retter har beskrevet, er til hinder for en national praksis, hvorefter de påløbne renter, der skal erstatte den skade, som er forårsaget af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse, beregnes på grundlag af en sats svarende til den, som den kompetente centralbank anvender for primære refinansieringstransaktioner, uden at denne sats forøges for at afspejle den sats, som en afgiftspligtig person, der ikke er en kreditinstitution, kunne have opnået ved lån af det samme beløb, eller at der ydes nogen rente til at modregne pengeforringelsen af værdien af det erstatningsbeløb, som skal betales, når sidstnævnte er beregnet på den dato, hvor denne skade blev konsolideret.

2) Effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet med hensyn til retsmidler skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national praksis, hvorefter den startdato, der anvendes ved beregningen af sammensatte renter under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede, ikke er den dato, hvor renterne som erstatning for hovedtabet først forfaldt til betaling, men en senere dato, forudsat dels, at denne dato ikke udskydes ud over en rimelig frist efter, at forpligtelsen til at betale erstatning er blevet anerkendt, dels, at den samme dato finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling af en erstatning, som udelukkende er baseret på national lovgivning.

3) Effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftspligtige personer skal fremsætte en selvstændig anmodning ved krav om morarenter, hvis dette krav finder anvendelse, uanset om skaden, der ligger til grund for den gæld, hvis betaling er forsinket, er opstået som følge af en tilsidesættelse af EU-retten eller national ret.

4) Effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national praksis, hvorefter morarenter alene kan indrømmes, såfremt den afgiftspligtige person har fremsat en anmodning, der ikke vedrører betalingen af erstatningen for hele den påførte skade som følge af anvendelsen af betingelsen om betalt modydelse, men inddrivelsen af det fradragsberettigede overskydende momsbeløb, der forelå på tidspunktet for ophævelsen af denne betingelse, såfremt den afgiftspligtige på dette tidspunkt ikke behøver at have et fradragsberettiget overskydende momsbeløb for at fremsætte en sådan anmodning, og at et sådant krav ligeledes finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling af erstatning som følge af en tilsidesættelse af en national retsregel.

5) Effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national praksis, hvorefter morarenter som følge af forsinket betaling alene pålægges med hensyn til det finansielle tab, der er opstået i løbet af momsangivelsesperioden forud for fremsættelsen af anmodningen, såfremt den forældelsesfrist, der er fastsat i henhold til denne nationale praksis, ikke er for kort til, at en rimeligt opmærksom og velunderrettet person kan fremsætte en anmodning om morarenter, såfremt en sådan betingelse ikke finder anvendelse med tilbagevirkende kraft, og såfremt den ligeledes finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling af gæld, som følger af en tilsidesættelse af en national retsregel.

6) Effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftspligtige personer endeligt fratages muligheden for at kræve morarenter, fordi den omhandlede bestemmelse var gældende, da den blev anvendt. Disse principper er imidlertid ikke til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftspligtige personer

endeligt fratages muligheden for at kræve morarenter, når forældelsesfristen for sådanne anmodninger er udløbet, såfremt denne forældelsesfrist i) ikke er urimelig kort og ii) ligeledes finder anvendelse på forsinket betaling af gæld vedrørende skade forårsaget af en bestemmelse, der tilsidesætter national ret.«