CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
G. HOGAN
van 11 september 2019[1]

Gevoegde zaken C-13/18 en C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
tegen
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
[verzoek van de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szeged, Hongarije) om een prejudiciële beslissing]
en
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
tegen
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[verzoek van de Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szekszárd, Hongarije) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Niet-nakoming – Aansprakelijkheid van de lidstaten – Recht op een volledige vergoeding of recht op een passende vergoeding – Berekening van de rente die verschuldigd is ter vergoeding van de veroorzaakte schade – Beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid – Werkingssfeer”

1. Deze twee verzoeken om een prejudiciële beslissing, die zijn ingediend door de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szeged, Hongarije) respectievelijk de Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szekszárd, Hongarije), hebben betrekking op de omvang van het recht van de burger om te worden vergoed wanneer een lidstaat zijn uit het Unierecht voortvloeiende verplichtingen niet nakomt.

2. De verzoeken zijn ingediend in het kader van gedingen tussen Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) respectievelijk Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling beroepen van de nationale belasting- en douanedienst van Hongarije). Zij hebben betrekking op de rechtmatigheid van een nationale praktijk die door de Hongaarse regering is ingevoerd om btw-plichtigen te vergoeden voor de toepassing van een in een nationale wet gestelde voorwaarde die later door dit Hof in strijd met het Unierecht is verklaard. Zoals ik zal uiteenzetten, lijkt die nationale praktijk in sommige opzichten verder te gaan dan op grond van het Unierecht is vereist, terwijl zij in andere opzichten dan weer niet aan de Unierechtelijke vereisten voldoet.

3. Voordat ik de gestelde vragen behandel, moet ik eerst een overzicht geven van de relevante bepalingen van het Unierecht en het nationale recht.

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

I. Unierecht

A. Richtlijn 2006/112

4. Artikel 183 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna „btw-richtlijn") bepaalt:

„Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgend tijdvak wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is."

B. Nationaal recht

1. Procedureregels inzake btw-terugvordering

5. De általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (wet nr. CXXIII van 2011 tot wijziging, met het oog op harmonisering, van wet nr. CXXVII van 2007 inzake btw en tot regeling van de bijzondere procedure voor belastingteruggaaf; hierna: „wijzigingswet") bepaalt het volgende:

„§ 1

1) Met betrekking tot bedragen waarvoor de belastingplichtige in de laatste btw-aangifte die hij vóór de inwerkingtreding van deze wet moest indienen (hierna: ‚aangifte'), zijn recht op teruggaaf uit hoofde van § 186, leden 2 tot en met 4, van de általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [(wet nr. CXXVII van 2007 inzake btw; hierna: ‚btw-wet')], welke bepaling bij deze wet wordt ingetrokken, niet heeft kunnen uitoefenen, kan hij – uitsluitend voor het bedrag dat hij als belasting op niet-betaalde verwervingen heeft ingeschreven – tot en met 20 oktober 2011 bij de belastingdienst een verzoek tot teruggaaf indienen met gebruikmaking van het daartoe bestemde formulier; ongeacht die termijn kan de belastingplichtige in de aangifte voor de regeling waaronder hij valt, de bovengenoemde bedragen in mindering brengen op het door hem verschuldigde bedrag van de belasting of zijn recht op teruggaaf uitoefenen in zijn aangifte. Dat verzoek wordt beschouwd als een aangifte in de zin van het bepaalde in de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [(wet nr. XCII van 2003 tot vaststelling van het wetboek fiscaal procesrecht; hierna: ‚wetboek fiscaal procesrecht')]. De termijn voor het indienen van dat verzoek kan niet worden verlengd.

2) In zijn uiterlijk op 20 oktober 2011 ingediend verzoek kan de belastingplichtige de belastingdienst alleen verzoeken om een nieuwe controle van een aangifte voor een periode vóór de inwerkingtreding van deze wet, met het oog op de herziening van de eerder vastgestelde rechtsgevolgen, wanneer hem bij een definitief geworden beslissing na de vorige controle een fiscale boete of vertragingsrente is opgelegd op grond van § 186, leden 2 tot en met 4, van [de btw-wet], welke bepaling bij deze wet wordt ingetrokken, of § 48, lid 7, van de általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [(wet nr. LXXIV van 1992 inzake btw; hierna: ‚vroegere btw-wet')]. De belastingplichtige kan een dergelijk verzoek indienen, zelfs wanneer hij geen gebruik maakt van het bepaalde in lid 1. De termijn voor het indienen van dat verzoek is een vervaltermijn waarvan de belastingplichtige niet kan worden vrijgesteld.

[...]

§ 3

§ 186, leden 2 tot en met 4, van [de btw-wet], welke bepaling bij deze wet wordt ingetrokken, en § 48, lid 7, van [de vroegere btw-wet] zijn niet van toepassing op zaken die aanhangig zijn op de datum van inwerkingtreding van deze wet, noch op die welke na die datum aanhangig worden gemaakt."

2. Hongaars wetboek fiscaal procesrecht

6. § 37, leden 4 en 6, van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalde in de oorspronkelijke versie ervan – de versie waarnaar de Hongaarse regering in haar opmerkingen verwijst en de enige die aan het Hof is overgelegd [2] – het volgende:

„4) De vervaldag voor de betaling van aan de belastingplichtige verschuldigde begrotingssteun wordt geregeld in de bijlagen bij deze wet of in een bijzondere wet. De begrotingssteun of de btw waarvoor een verzoek tot teruggaaf is ingediend, moet binnen 30 dagen na ontvangst van het verzoek (de aangifte) worden betaald, maar mag niet eerder dan de vervaldag worden betaald; die termijn wordt verlengd tot 45 dagen indien het bedrag aan terugvorderbare btw meer dan 500 000 [HUF] bedraagt. [...]

[...]

6) Wanneer de belastingdienst te laat betaalt, is hij per dag vertraging rente verschuldigd tegen de rentevoet die geldt voor boeten wegens te late betaling. [...]"

7. § 124/C van het wetboek fiscaal procesrecht, in de door de verwijzende rechters geciteerde versie [3], bepaalt:

„1) Indien de Alkotmánybíróság [(grondwettelijk hof, Hongarije)], de Kúria of het Hof van Justitie van de Europese Unie met terugwerkende kracht oordeelt dat een rechtsregel die een fiscale verplichting oplegt, in strijd is met de grondwet of een dwingende handeling van de Europese Unie of, in geval van een gemeentelijke regeling, met om het even welke andere rechtsregel, en die rechterlijke beslissing de belastingplichtige een recht op teruggaaf geeft overeenkomstig het bepaalde in deze paragraaf, gaat de belastingdienst in eerste aanleg op verzoek van de belastingplichtige over tot teruggaaf volgens de in de betrokken beslissing bepaalde procedures.

2) De belastingplichtige kan zijn verzoek schriftelijk bij de belastingdienst indienen binnen 180 dagen na de bekendmaking of de betekening van de beslissing van de Alkotmánybíróság, de Kúria of het Hof van Justitie van de Europese Unie; verzoeken tot teruggaaf die na het verstrijken van die termijn worden ingediend, worden niet aanvaard. De belastingdienst wijst het verzoek af indien het recht om schadevergoeding te vorderen op de datum van de bekendmaking of de betekening van de beslissing verjaard is.

[...]

2 Ondanks verscheidene wijzigingen lijkt de inhoud van die bepaling in essentie hetzelfde te zijn gebleven, met dien verstande dat de termijn van 45 dagen thans van toepassing is indien terugbetaling wordt gevorderd van meer dan 1 000 000 forint (HUF).

3 In de versie van deze bepaling die van toepassing was tot en met 31 december 2011, werd de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije) blijkbaar niet vermeld.

6) Indien de aanspraak van de belastingplichtige op teruggaaf gegrond is, betaalt de belastingdienst – op het moment van de teruggaaf – rente op de terug te betalen belasting tegen een rentevoet die gelijk is aan de basisrentevoet van de centrale bank; de rente wordt berekend vanaf de datum van betaling van de belasting tot op de dag waarop de beslissing tot teruggaaf in kracht van gewijsde is gegaan. De teruggaaf is verschuldigd op de datum waarop de beslissing tot toekenning ervan definitief is geworden en moet worden verricht binnen 30 dagen na de datum waarop zij verschuldigd is geworden. Met uitzondering van § 37, lid 6, is het bepaalde met betrekking tot de betaling van begrotingssteun mutatis mutandis van toepassing op de in deze paragraaf geregelde teruggaaf."

8. § 124/D, lid 1 tot en met 3, van het wetboek fiscaal procesrecht luidt, in de door de verwijzende rechters geciteerde versie, als volgt:

„1) Tenzij in deze paragraaf anders wordt bepaald, is § 124/C van toepassing op verzoeken tot teruggaaf die zijn gebaseerd op het recht op btw-aftrek.

2) De belastingplichtige kan het in lid 1 bedoelde recht uitoefenen door middel van een aangifte tot regularisatie – die wordt ingediend binnen 180 dagen na de bekendmaking of de betekening van de beslissing van de Alkotmánybíróság, de Kúria of het Hof van Justitie van de Europese Unie – van de aangifte(n) met betrekking tot het belastingjaar of de belastingjaren waarin het betrokken recht op aftrek is ontstaan. Na het verstrijken van die termijn worden geen verzoeken tot teruggaaf meer aanvaard.

3) Indien uit de in de regularisatieaangifte gerectificeerde verklaring blijkt dat de belastingplichtige recht heeft op teruggaaf, wegens de vermindering van de door hem verschuldigde belasting of de verhoging van het terugvorderbare bedrag – waarbij ook rekening wordt gehouden met de voorwaarden voor teruggaaf van de als negatief te boeken belasting, zoals bepaald in de btw-wetgeving die van kracht is op de datum waarop het recht op aftrek ontstaat –, past de belastingdienst op het terug te geven bedrag een rentevoet toe die overeenkomt met de basisrentevoet van de centrale bank, berekend voor het tijdvak tussen de datum die is vastgesteld voor betaling in de aangifte(n) waarop de regularisatieaangifte betrekking heeft, of de vervaldatum – of de datum van betaling van de belasting indien die later is –, en de datum waarop de regularisatieaangifte wordt ingediend. De teruggaaf – waarop de bepalingen met betrekking tot de betaling van begrotingssteun van toepassing zijn – moet binnen 30 dagen na de datum van indiening van de regularisatieaangifte plaatsvinden."

9. § 135, lid 4, van datzelfde wetboek bepaalt in de door de verwijzende rechters geciteerde versie:

„Wanneer een besluit van de belastingdienst of de vaststelling van de belasting door de belastingdienst op basis van de hem verstrekte informatie onrechtmatig is en de belastingplichtige derhalve recht op teruggaaf heeft, betaalt de belastingdienst op het terug te geven bedrag rente tegen de rentevoet die geldt voor boeten wegens te late betaling, tenzij de oorzaak van de fout bij de vaststelling van de belasting moet worden gezocht binnen de verantwoordelijkheidssfeer van de belastingplichtige of een persoon die een verplichting tot het verstrekken van gegevens heeft."

10. § 164, lid 1, van het wetboek fiscaal procesrecht, in de door de verwijzende rechters geciteerde versie, luidt:

„Het recht om de belasting vast te stellen, verjaart vijf jaar na de laatste dag van het kalenderjaar waarin de aangifte of kennisgeving betreffende die belasting had moeten worden ingediend of, bij gebreke van een dergelijke aangifte of kennisgeving, de belasting had moeten worden betaald. Tenzij bij wet anders is bepaald, verjaren het recht om begrotingssteun te vragen en het recht op teruggaaf van te veel betaalde bedragen vijf jaar na de laatste dag van het kalenderjaar waarin het recht om steun of teruggaaf aan te vragen, is ontstaan. [...]"

11. § 165, lid 2, van dat wetboek bepaalt in de door de verwijzende rechters geciteerde versie:

„De rentevoet van de boete wegens te late betaling komt per kalenderdag overeen met 1/365 van tweemaal de op de dag van toepassing ervan geldende basisrentevoet van de centrale bank. Een boete wegens te late betaling kan niet op haar beurt leiden tot toepassing van een boete wegens te late betaling. De centrale belasting- en douanedienst beveelt geen betaling van een boete wegens te late betaling wanneer die minder dan 2 000 HUF bedraagt."

II. Voorgeschiedenis van het geding

12. § 48, lid 7, van de vroegere btw-wet, die van kracht was tussen 1 januari 2005 en 31 december 2007, en, vervolgens, § 186, lid 2, van de btw-wet, die van kracht was tussen 1 januari 2008 en 26 september 2011, maakten de teruggaaf van het overschot aan aftrekbare btw (dat wil zeggen het bedrag dat overblijft nadat de verschuldigde btw in mindering is gebracht op de aftrekbare btw) ervan afhankelijk dat de handelingen die aanleiding hadden gegeven tot het ontstaan van de aftrekbare btw, volledig waren betaald (hierna: „voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie"). Als dat niet het geval was, moest dat overschot naar het volgende belastingtijdvak worden overgebracht, hetgeen betekent dat het werd afgetrokken van het bedrag aan btw dat in het volgende tijdvak moest worden betaald.

13. Het Hof heeft in zijn arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530), geoordeeld dat § 186, lid 2, van de btw-wet in strijd was met artikel 183 van de btw-richtlijn.

14. § 186, leden 2 tot en met 4, van de btw-wet is met ingang van 27 september 2011 ingetrokken bij de wijzigingswet, die het Hongaarse parlement na dat arrest heeft aangenomen. Het overschot aan aftrekbare btw kan nu worden teruggegeven zonder dat eerst betaling heeft plaatsgevonden van de tegenprestatie voor de handelingen die recht geven op btw-aftrek. In dat verband heeft de verwijzende rechter in zaak C-126/18 verklaard dat de belastingplichtigen volgens die wettelijke regeling:

– binnen een vervaltermijn een verzoek tot bijzondere teruggaaf van de ingehouden btw kunnen indienen;

– deze teruggaaf kunnen vorderen in hun belastingaangifte, of

– de ingehouden btw in hun belastingaangifte in mindering kunnen brengen op de verschuldigde belasting.

15. Het Hof heeft in zijn beschikking van 17 juli 2014 in de zaak Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, niet-gepubliceerd, EU:C:2014:2127, punt 39; hierna: „beschikking Delphi") geoordeeld dat het Unierecht, en in het bijzonder artikel 183 van de btw-richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de wettelijke regeling en de praktijk van een lidstaat volgens welke geen rente wordt betaald op het bedrag van het overschot aan aftrekbare btw dat niet binnen een redelijke termijn kon worden teruggevorderd ten gevolge van een met het Unierecht onverenigbaar verklaarde nationale bepaling. Het Hof heeft echter ook geoordeeld dat, bij gebreke van een Unierechtelijke regeling op dit gebied, de regeling voor betaling van die rente in het nationale recht moet worden bepaald met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel.

16. Na de beschikking Delphi ontwikkelde de Hongaarse belastingdienst een administratieve praktijk, waarover de Kúria uitspraak heeft gedaan bij arrest nr. Kfv.I.35.472/2016/5 van 24 november 2016, dat op zijn beurt als basis diende voor een beginseluitspraak (nr. EBH2017.K18) met het opschrift „Onderzoek (met betrekking tot de rentevoet en de verjaringstermijn) van de kwestie van de rente op de btw, die noodzakelijkerwijs verschuldigd is wegens de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie" (hierna: „beginseluitspraak nr. 18/2017 van de Kúria").

17. Volgens beginseluitspraak nr. 18/2017 van de Kúria moeten er voor de berekening van de vertragingsrente op het btw-bedrag dat niet naar behoren is teruggegeven wegens de vroegere voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, twee tijdvakken worden onderscheiden:

– Voor het tijdvak tussen de dag na de uiterste datum voor de indiening van de btw-aangifte en de uiterste datum voor de indiening van de volgende aangifte, zijn de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht, die de gevallen regelen waarin de Alkotmánybíróság of de Kúria oordeelt dat een regel in strijd is met een hogere nationale regel, naar analogie van toepassing. Volgens die uitspraak heeft de belastingdienst de wet in die gevallen niet geschonden, maar de regels van het op dat moment geldende nationale recht toegepast. Volgens die twee wettelijke bepalingen is de rentevoet gelijk aan de gewone basisrentevoet van de centrale bank.

– Voor het tijdvak vanaf de datum waarop de door de belastingdienst te betalen rente verschuldigd werd tot de datum waarop de bevoegde belastingdienst de rente daadwerkelijk heeft betaald, moet § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht worden toegepast. Derhalve is de rentevoet, per dag vertraging, gelijk aan de rentevoet van een boete wegens te late betaling, namelijk tweemaal de basisrentevoet van de centrale bank. Die rente wordt berekend vanaf de datum waarop de belastingdienst het verzoek tot bijzondere teruggaaf of de belastingaangifte waarin het verzoek tot teruggaaf is opgenomen, heeft ontvangen.

III. Feiten en verzoeken om een prejudiciële beslissing

A. Zaak C-13/18

18. Op 30 december 2016 heeft Sole-Mizo op grond van de beschikking Delphi bij de belastingdienst een verzoek ingediend tot betaling van rente op de overschotten aan aftrekbare btw die wegens de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie niet op tijd waren terugbetaald. Dat verzoek had betrekking op verschillende aangiftetijdvakken, van december 2005 tot en met juni 2011. Omdat ook die rente zelf te laat was betaald, vorderde zij tevens samengestelde rente.

19. Bij besluit van 3 maart 2017 heeft de belastingdienst in eerste aanleg het verzoek van Sole-Mizo gedeeltelijk ingewilligd en betaling van rente ten bedrage van 99 630 000 HUF (ongeveer 321 501 EUR) gelast. Het verzoek van de onderneming om samengestelde rente wegens te late betaling van die rente heeft hij echter afgewezen.

20. Bij een op bezwaar van Sole-Mizo vastgesteld besluit van 19 juni 2017 heeft de belastingdienst in tweede aanleg het eerste besluit gewijzigd en betaling gelast van 104 165 000 HUF (ongeveer 338 891 EUR) rente aan Sole-Mizo. Dat bedrag was berekend op basis van de gewone basisrentevoet van de centrale bank. De belastingdienst in tweede aanleg heeft het gedeelte van het eerste besluit waarbij het verzoek tot betaling van samengestelde rente was afgewezen, nietig verklaard en de zaak voor berekening van die rente terugverwezen naar de belastingdienst in eerste aanleg.

21. Sole-Mizo heeft bij de nationale rechter beroep ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst in tweede aanleg van 19 juni 2017 op grond dat de rente die verschuldigd was ter vergoeding van de schade die zij had geleden door de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, op grond van § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht ook tegen tweemaal de basisrentevoet van de centrale bank moest worden berekend.

22. Derhalve wenst de nationale rechter te vernemen of de verschuldigde rente moet worden berekend tegen de gewone basisrentevoet van de centrale bank, dan wel tegen tweemaal die rentevoet. In het bijzonder twijfelt hij eraan of beginseluitspraak nr. 18/2017 van de Kúria in overeenstemming is met het in het Unierecht verankerde gelijkwaardigheidsbeginsel voor zover volgens die uitspraak § 37,

lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht niet naar analogie van toepassing is op het „eerste tijdvak", op grond dat de belastingdienst geen enkele inbreuk heeft gemaakt aangezien die de op dat moment geldende bepalingen van nationaal recht gewoon heeft toegepast. Volgens de nationale rechter verzet het Unierecht zich tegen een dergelijke benadering.

23. In die omstandigheden heeft de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzetten de regels van het Unierecht, de bepalingen van [de btw-richtlijn] (rekening houdend met, met name, artikel 183 ervan) en de beginselen van doeltreffendheid, rechtstreekse werking en gelijkwaardigheid zich tegen een praktijk van een lidstaat waarbij er, bij het onderzoek van de relevante regels inzake [rente], wordt uitgegaan van de premisse dat de nationale belastingdienst zich niet schuldig heeft gemaakt aan een inbreuk (nalaten) – dat wil zeggen dat hij het niet-terugvorderbare deel van de btw over de niet-betaalde verwervingen van de belastingplichtigen niet te laat heeft betaald – omdat ten tijde van het besluit van de nationale belastingdienst de met het [Unierecht] strijdige nationaalrechtelijke voorwaarde van kracht was en het Hof pas later heeft vastgesteld dat die voorwaarde onverenigbaar was met het [Unierecht]?

2) Verzetten het Unierecht, in het bijzonder de bepalingen van de btw-richtlijn (rekening houdend met, met name, artikel 183 ervan), en de beginselen van gelijkwaardigheid, doeltreffendheid en evenredigheid zich tegen een praktijk van een lidstaat waarbij, bij het onderzoek van de relevante regels inzake [rente], een onderscheid wordt gemaakt naargelang de belastingdienst de belasting niet heeft teruggegeven in overeenstemming met de geldende nationale rechtsregels – die onverenigbaar blijken te zijn met het [Unierecht] –, dan wel in strijd met die rechtsregels, en waarbij, met betrekking tot de rente op de btw waarvan de teruggaaf niet binnen een redelijke termijn heeft plaatsgevonden wegens een door het Hof met het Unierecht strijdig verklaarde nationaalrechtelijke voorwaarde, een onderscheid wordt gemaakt tussen twee tijdvakken die erdoor worden gekenmerkt dat,

   – wat het eerste tijdvak betreft, de belastingplichtigen slechts aanspraak kunnen maken op [rente] tegen de basisrentevoet van de centrale bank, aangezien de met het [Unierecht] strijdige Hongaarse regeling toen nog van kracht was en de Hongaarse belastingdienst derhalve geen inbreuk heeft gemaakt door niet toe te staan dat de op de facturen vermelde btw binnen een redelijke termijn werd teruggegeven, terwijl

   – wat het tweede tijdvak betreft, rente moet worden betaald tegen tweemaal de basisrentevoet van de centrale bank – die het Hongaarse recht als referentie gebruikt bij betalingsachterstand – maar alleen wegens te late betaling van de voor het eerste tijdvak berekende [rente]?

3) Moet artikel 183 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het gelijkwaardigheidsbeginsel zich verzet tegen een praktijk van een lidstaat waarbij de niet-teruggaaf van de btw aanleiding geeft tot betaling van rente door de belastingdienst tegen de basisrentevoet van de centrale bank in geval van schending van het Unierecht, maar tegen tweemaal deze basisrentevoet in geval van schending van het nationale recht?"

B. Zaak C-126/18

24. Op 30 december 2016 heeft Dalmandi bij de belastingdienst in eerste aanleg een verzoek ingediend tot betaling van rente op de btw-bedragen die tussen 2005 en 2011 niet op tijd waren terugbetaald wegens de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie. De gevorderde som bedroeg 74 518 800 HUF (ongeveer 240 515 EUR). Voor de berekening van de rente ter vergoeding van de rechtstreeks geleden schade werd in de vordering rekening gehouden met het volledige tijdvak tussen de uiterste teruggaafdatum voor elk betrokken aangiftetijdvak en de uiterste teruggaafdatum

voor het aangiftetijdvak tijdens hetwelk de wijzigingswet was aangenomen, namelijk 5 december 2011. De rente werd in overeenstemming met § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht berekend op basis van tweemaal de basisrentevoet van de centrale bank. Verder verzocht Dalmandi om betaling van aanvullende rente voor het tijdvak van 5 december 2011 tot de datum van de daadwerkelijke betaling, eveneens tegen de rentevoet als bedoeld in § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht.

25. Bij besluit van 10 maart 2017 heeft de belastingdienst in eerste aanleg het verzoek van Dalmandi gedeeltelijk toegewezen en rente toegekend voor een bedrag van 34 673 000 HUF (ongeveer 111 035 EUR) met betrekking tot de overschotten aan aftrekbare btw die onrechtmatig waren ingehouden voor het tijdvak tussen het vierde kwartaal van 2005 en september (derde kwartaal) 2011. Hij heeft het verzoek afgewezen voor het overige.

26. Hij baseerde zijn besluit op de principes die zijn uiteengezet in beginseluitspraak nr. 18/2017 van de Kúria. Wat ten eerste het verzoek om rente betreft, paste de belastingdienst de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht toe. Ten tweede nam hij het standpunt in dat het verzoek van Dalmandi tot betaling van samengestelde rente ongegrond was, aangezien zij geen verzoek tot bijzondere teruggaaf had gedaan, noch een belastingaangifte had ingediend waarin een verzoek tot teruggaaf was vervat. Wat ten derde het jaar 2005 betreft, wees hij het verzoek van Dalmandi om rente af op grond dat dit verzoek voor de eerste drie kwartalen van dat jaar was verjaard.

27. Bij besluit van 12 juni 2017 heeft de belastingdienst in tweede aanleg, waarbij Dalmandi bezwaar had aangetekend, het bedrag van de aan Dalmandi verschuldigde rente verlaagd tot 34 259 000 HUF en het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg bevestigd voor het overige.

28. Dalmandi heeft bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tegen dat besluit. Zij herhaalt hoofdzakelijk de vorderingen die zij al bij de belastingdiensten heeft ingesteld. In het bijzonder voert zij aan dat beginseluitspraak nr. 18/2017 van de Kúria, waarop de belastingdienst in tweede aanleg zijn besluit van 12 juni 2017 heeft gebaseerd, in strijd is met het gelijkwaardigheidsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van rechtstreekse werking van Unierecht voor zover daarin i) is geoordeeld dat § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht niet van toepassing is op grond dat de belastingdienst geen inbreuk heeft gemaakt toen die het op dat moment geldende nationale recht toepaste; ii) wordt uitgesloten dat de belastingdienst een verzuim kan worden verweten wanneer er geen verzoek tot bijzondere teruggaaf is ingediend, en iii) als startdatum voor de berekening van de vervaltermijn de datum wordt genomen die voorafgaat aan de datum vanaf wanneer het mogelijk is rente te vorderen.

29. In die omstandigheden heeft de Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzetten de regels van het Unierecht, de bepalingen van [de btw-richtlijn] (rekening houdend met, met name, artikel 183 ervan) en de beginselen van doeltreffendheid, rechtstreekse werking en gelijkwaardigheid zich tegen een nationale rechterlijke praktijk waarbij er, bij het onderzoek van de relevante regels inzake [rente], wordt uitgegaan van de premisse dat de nationale belastingdienst zich niet schuldig heeft gemaakt aan een inbreuk (nalaten) – dat wil zeggen dat hij het niet-terugvorderbare deel van de btw over de niet-betaalde verwervingen van de belastingplichtigen niet te laat heeft betaald – omdat ten tijde van het besluit van de nationale belastingdienst de met het [Unierecht] strijdige nationaalrechtelijke voorwaarde van kracht was en het Hof pas later heeft vastgesteld dat die voorwaarde onverenigbaar was met het [Unierecht]? Aldus heeft de nationale praktijk de toepassing van deze in de nationale wettelijke regeling gestelde voorwaarde, die strijdig was met het Unierecht, als nagenoeg rechtmatig aanvaard totdat de nationale wetgever haar formeel heeft ingetrokken.

2) Verzetten het Unierecht, in het bijzonder de bepalingen van de btw-richtlijn (rekening houdend met, met name, artikel 183 ervan), en de beginselen van gelijkwaardigheid, doeltreffendheid en evenredigheid zich tegen een regeling en een praktijk van een lidstaat waarbij, bij het onderzoek van de relevante regels inzake [rente], een onderscheid wordt gemaakt naargelang de belastingdienst de belasting niet heeft teruggegeven in overeenstemming met de geldende nationale rechtsregels – die onverenigbaar blijken te zijn met het [Unierecht] –, dan wel in strijd met die rechtsregels, en waarbij, met betrekking tot de rente op de btw waarvan de teruggaaf niet binnen een redelijke termijn heeft plaatsgevonden wegens een door het Hof met het Unierecht strijdig verklaarde nationaalrechtelijke voorwaarde, een onderscheid wordt gemaakt tussen twee tijdvakken die erdoor worden gekenmerkt dat,

   – wat het eerste tijdvak betreft, de belastingplichtigen slechts aanspraak kunnen maken op [rente] tegen de basisrentevoet van de centrale bank, aangezien de met het [Unierecht] strijdige Hongaarse regeling toen nog van kracht was en de Hongaarse belastingdienst derhalve geen inbreuk heeft gemaakt door niet toe te staan dat de op de facturen vermelde btw binnen een redelijke termijn werd teruggegeven, terwijl

   – wat het tweede tijdvak betreft, rente moet worden betaald tegen tweemaal de basisrentevoet van de centrale bank – die het Hongaarse recht als referentie gebruikt bij betalingsachterstand – maar alleen wegens te late betaling van de voor het eerste tijdvak berekende [rente]?

3) Verzetten het Unierecht, in het bijzonder artikel 183 van de btw-richtlijn, en het doeltreffendheidsbeginsel zich tegen een praktijk van een lidstaat die als aanvangsdatum voor de berekening van [...] samengestelde rente [...] die volgens het recht van de lidstaat verschuldigd is wegens de te late betaling van de vertragingsrente op de in strijd met het Unierecht ingehouden belasting (rente op de btw; in dit geval de hoofdsom), niet de oorspronkelijke datum neemt waarop de rente op de btw (hoofdsom) verschuldigd is geworden, maar een later tijdstip, met name rekening houdend met het feit dat de vordering van rente op in strijd met het Unierecht ingehouden of niet-teruggegeven belasting een subjectief recht is dat rechtstreeks uit het Unierecht voortvloeit?

4) Verzetten het Unierecht, in het bijzonder artikel 183 van de btw-richtlijn, en het doeltreffendheidsbeginsel zich tegen een praktijk van een lidstaat die de belastingplichtige verplicht om een afzonderlijk verzoek in te dienen wanneer hij rente vordert die verschuldigd is wegens een verzuim van de belastingdienst, terwijl in andere gevallen voor de vordering van vertragingsrente geen dergelijke verplichting geldt, aangezien de rente dan ambtshalve wordt toegekend?

5) Indien de vorige vraag bevestigend moet worden beantwoord, verzetten het Unierecht, in het bijzonder artikel 183 van de btw-richtlijn, en het doeltreffendheidsbeginsel zich tegen een praktijk van een lidstaat volgens welke samengestelde rente (rente over rente) die verschuldigd is wegens de te late betaling van rente op belasting die volgens het Hof in strijd met het Unierecht is ingehouden (rente op de btw, in dit geval de hoofdsom) enkel kan worden toegekend wanneer de belastingplichtige een bijzonder verzoek indient waarmee hij niet specifiek rente vordert, maar het bedrag van de belasting met betrekking tot niet-betaalde aankopen dat verschuldigd was op het ogenblik waarop de met het Unierecht strijdige nationale regel – volgens welke de btw wegens die niet-betaling moest worden ingehouden – is ingetrokken, hoewel de rente op de btw, waarop de vordering van de samengestelde rente voor de aan het bijzondere verzoek voorafgaande aangifteperioden is gebaseerd, reeds verschuldigd en nog niet betaald was?

6) Indien de vorige vraag bevestigend moet worden beantwoord, verzetten het Unierecht, in het bijzonder artikel 183 van de btw-richtlijn, en het doeltreffendheidsbeginsel zich dan tegen een praktijk van een lidstaat die ertoe leidt dat de belastingplichtige het recht verliest op samengestelde rente (rente over rente) die verschuldigd is wegens de te late betaling van rente op volgens het Hof in strijd met het Unierecht ingehouden belasting (rente op de btw, in dit geval de

hoofdsom) in verband met vorderingen van rente op de btw die niet onder de btw-aangifteperiode vielen waarop de vervaltermijn voor de indiening van een bijzonder verzoek van toepassing was, aangezien die rente reeds vroeger opeisbaar was?

7) Verzet het Unierecht, in het bijzonder artikel 183 van de btw-richtlijn – met name gelet op het doeltreffendheidsbeginsel en het feit dat de vordering tot betaling van rente op belastingen die ten onrechte niet zijn terugbetaald, een subjectief recht is –, zich tegen een praktijk van een lidstaat die de belastingplichtige definitief de mogelijkheid ontneemt om rente te vorderen op belasting die is ingehouden op grond van een nationale regeling die nadien strijdig is verklaard met het Unierecht en die verbood btw terug te vorderen met betrekking tot bepaalde niet-betaalde aankopen omdat

   – de vordering van rente niet gegrond werd geacht op het tijdstip waarop de [teruggaaf van de] belasting kon worden geëist, daar de bepaling die later in strijd is verklaard met het Unierecht destijds van kracht was (zodat er zich geen vertraging had voorgedaan en de belastingdienst gewoon het geldende recht had toegepast), en

   – de vordering nadien, toen de met het Unierecht strijdig verklaarde bepaling die het recht op teruggaaf beperkte, in de interne rechtsorde was opgeheven, was verjaard?

8) Verzetten het Unierecht, in het bijzonder artikel 183 van de btw-richtlijn, en het doeltreffendheidsbeginsel zich tegen een praktijk van een lidstaat die de mogelijkheid om [rente] te eisen op de rente op de btw (hoofdsom) – op welke rente de belastingplichtige recht heeft wegens belasting die, toen zij oorspronkelijk opeisbaar was, niet is teruggegeven ten gevolge van een nadien met het Unierecht strijdig verklaarde regel van nationaal recht – voor de volledige periode tussen 2005 en 2011 afhankelijk stelt van de vraag of de belastingplichtige thans nog teruggaaf van de btw kan vragen voor het aangiftetijdvak waarin de betrokken met het Unierecht strijdige bepaling in de interne rechtsorde is opgeheven (september 2011), hoewel de rente op de btw (hoofdsom) niet vóór dat tijdstip is betaald, en evenmin in de periode erna, tot op het tijdstip waarop de vordering bij de nationale rechter is ingesteld?"

IV. Analyse

A. Ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen

30. De Hongaarse regering betoogt dat de gestelde vragen niet-ontvankelijk zijn, aangezien het niet aan het Hof maar aan de nationale rechter staat om de in de hoofdgedingen aan de orde gestelde kwestie van de betaling van rente te onderzoeken. Hoewel het recht op rente in zaken als de onderhavige voortvloeit uit het Unierecht, is het vaste rechtspraak dat het aan de lidstaten staat om de methode voor berekening en betaling van die rente te bepalen. Het is juist dat de vrijheid die de lidstaten op dat punt krijgen, slechts kan worden uitgeoefend met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel, maar het toezicht op de naleving van die beginselen is, althans in eerste instantie, uitsluitend aan de nationale rechters overgelaten.

31. Er moet meteen op worden gewezen dat de Hongaarse regering weliswaar de niet-ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen aanvoert, maar met haar argumenten in feite vraagtekens plaatst bij de bevoegdheid van het Hof om op die vragen te antwoorden, in essentie op grond dat het uitsluitend aan de nationale rechters staat om te oordelen of de nationale wetgeving in overeenstemming is met de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid.

32. In dat verband is het juist dat artikel 267 VWEU het Hof niet de bevoegdheid verleent om de bepalingen van het Unierecht toe te passen op een concreet geval, maar alleen om uitspraak te doen over de uitlegging van de Verdragen en de handelingen van de instellingen van de Unie.[4] Ik merk echter op dat de gestelde vragen geen betrekking hebben op de concrete toepassing van het Unierecht op de hoofdgedingen en evenmin op de precieze vaststelling van de hoogte van de schadevergoeding die aan de verzoekende partijen is verschuldigd, maar op de uitlegging die aan sommige bepalingen of beginselen van het Unierecht moet worden gegeven in omstandigheden als die welke in die gedingen aan de orde zijn. Met name is de vraag of en in hoeverre de lidstaten over vrijheid beschikken bij de bepaling van de methode voor berekening van de schadevergoeding die moet worden toegekend wegens de toepassing van een met het Unierecht strijdig verklaarde bepaling, als zodanig een kwestie van uitlegging van het Unierecht. Dit alles betekent dat het Hof volledig bevoegd is om die kwestie te behandelen.

33. Derhalve meen ik dat het Hof bevoegd is om te antwoorden op de prejudiciële vragen en dus niet mag oordelen dat de gestelde vragen niet-ontvankelijk zijn.

B. Inleidende opmerkingen

34. Voordat ik inga op de verschillende kwesties die in de onderhavige twee zaken aan de orde zijn, moet ik enkele inleidende opmerkingen maken over de context waarin zij zijn gerezen.

35. Het Hof heeft in zijn arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530), geoordeeld dat Hongarije door de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie op verzoeken tot teruggaaf van het overschot aan aftrekbare btw, artikel 183 van de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit had geschonden. Ik wil hier niet opnieuw ingaan op de redenen die tot dat oordeel hebben geleid. Er moet echter op worden gewezen dat die vaststelling, gelet op de voorrang van het Unierecht, voor Hongarije de verplichting meebracht om de nodige conclusies uit het arrest te trekken.

36. Die conclusies betroffen onder meer de volgende verplichtingen: intrekking door die lidstaat van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie[5], teruggaaf van de overschotten aan aftrekbare btw die nog bestonden ten tijde van het arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530)[6], en vergoeding van de belastingplichtigen voor verliezen die zij wegens de toepassing van die voorwaarde hebben geleden.[7] In de onderhavige zaken is alleen de laatste verplichting aan de orde. Op dat punt zij eraan herinnerd dat het feit dat een lidstaat het Unierecht heeft geschonden, op en uit zichzelf niet voldoende is om die staat aansprakelijk te stellen voor de veroorzaakte schade. Om een lidstaat aansprakelijk te kunnen stellen, moet zijn voldaan aan de drie in het arrest Francovich[8] ontwikkelde voorwaarden (hierna: „Francovich-voorwaarden"): i) de geschonden regel van het

4 Zie bijvoorbeeld arrest van 16 juli 2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, punt 71).

5 Volgens vaste rechtspraak van het Hof „brengt het beginsel van voorrang van het Unierecht [...] met zich mee dat nationale rechters die in het kader van hun bevoegdheden belast zijn met de toepassing van de bepalingen van het Unierecht, zorg moeten dragen voor de volle werking van die bepalingen en daarbij zo nodig, op eigen gezag, elke strijdige nationale bepaling buiten toepassing moeten laten zonder dat zij eerst de intrekking hiervan bij wet of via enige andere constitutionele procedure hoeven te vragen of af te wachten" (arrest van 4 december 2018, Minister for Justice and Equality en Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, punt 35).

6 Het Hof is in dat verband duidelijk geweest: belastingplichtigen moeten in beginsel volledig worden terugbetaald als gevolg van en in aanvulling op de rechten die justitiabelen ontlenen aan de bepalingen van het Unierecht die dergelijke belastingen, heffingen of rechten verbieden. Zie arrest van 28 februari 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punt 24). De situatie is echter anders indien het is bewezen dat de persoon die belastingen of heffingen moet betalen, deze in feite op anderen heeft afgewenteld. Zie arrest van 6 september 2011, Lady & Kid e.a. (C-398/09, EU:C:2011:540, punten 17 en 18).

7 Het recht dat justitiabelen aan het Unierecht ontlenen om te worden vergoed voor elke schending van het Unierecht door een lidstaat is het gevolg van het beginsel van de voorrang van het Unierecht. Zie arresten van 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 en C-410/98, EU:C:2001:134, punten 84 en 106), en 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punt 125). Volgens de rechtspraak van het Hof is dat recht inherent aan het stelsel van de Verdragen waarop de Unie is gegrond. Zie bijvoorbeeld arrest van 19 juni 2014, Specht e.a. (C-501/12-C-506/12, C-540/12 en C-541/12, EU:C:2014:2005, punt 98).

8 Arrest van 19 november 1991, Francovich e.a. (C-6/90 en C-9/90, EU:C:1991:428, punt 40).

Unierecht moet ertoe strekken rechten toe te kennen aan particulieren, ii) de schending van die regel moet voldoende ernstig zijn, en iii) er moet een direct causaal verband bestaan tussen de schending en het verlies of de schade die de particulieren hebben geleden.[9] Volgens vaste rechtspraak over de aansprakelijkheid van de Unie-instellingen – die mijns inziens van overeenkomstige toepassing is wanneer het gaat om de aansprakelijkheid van individuele lidstaten[10] – moet de geleden schade verder reëel en zeker zijn.[11] Aangezien het overschot aan aftrekbare btw in de hoofdgedingen opnieuw kon worden gebruikt in de volgende belastingaangifte om het in mindering te brengen op bepaalde bedragen aan verschuldigde btw, had de vraag kunnen worden gesteld of de schade waarvoor vergoeding wordt gevraagd wel reëel en zeker is.[12]

37. Er zij evenwel op gewezen dat het Hof in de beschikking Delphi op dat punt geen twijfel heeft laten bestaan: alle belastingplichtigen die het overschot aan [aftrekbare] btw weliswaar hebben teruggekregen, maar niet binnen een redelijke termijn, hebben op grond van het Unierecht recht op rente wegens te late betaling.[13] In het licht van die beschikking is het duidelijk dat Hongarije verplicht is om een passende rente te betalen teneinde de belastingplichtigen te vergoeden die ten gevolge van de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie financiële verliezen hebben geleden.

38. Derhalve zijn de enige kwesties waarover nog uitspraak moet worden gedaan de omvang van de toe te kennen schadevergoeding en de rechtsmiddelen waarin Hongarije moet voorzien om de belastingplichtigen in staat te stellen hun aan het Unierecht ontleende recht op schadevergoeding uit te oefenen. Dat zijn de twee kwesties die in de onderhavige gevoegde zaken aan de orde zijn. Derhalve moeten die zaken worden geanalyseerd in het licht van wat zij werkelijk zijn, namelijk twee zaken die betrekking hebben op de omvang van de verplichting van de lidstaten om de schade te vergoeden die zij hebben veroorzaakt doordat zij het Unierecht niet naar behoren hebben toegepast. Wat de eerste kwestie betreft, zij eraan herinnerd dat wanneer aan de Francovich-voorwaarden is voldaan, de lidstaten slechts in drie specifieke gevallen aansprakelijkheid kunnen ontlopen.

39. Ten eerste is het mogelijk dat de verplichting om schadevergoeding te betalen is verjaard op grond van het nationale recht. Ik stel voor om die kwestie in de context van de zevende vraag te onderzoeken.

40. Ten tweede is het mogelijk dat de benadeelde heeft bijgedragen aan zijn eigen verlies.[14] Die uitzondering is in de hoofdgedingen uiteraard niet van toepassing.

41. Een derde uitzondering kan mogelijkerwijs een rol spelen wanneer het bedrag van de schadevergoeding voor de betrokken lidstaat dermate hoge financiële kosten meebrengt dat het de stabiliteit van zijn overheidsfinanciën in gevaar brengt. Behalve misschien in uitzonderlijke omstandigheden[15] staat het echter *uitsluitend* aan het Hof om de werking van het Unierecht te

9 Zie bijvoorbeeld arrest van 26 januari 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, punt 30).

10 Gelet op het beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen of de regel „nemo potest venire contra factum proprium", zoals in het Unierecht verankerd – zie bijvoorbeeld arrest van 6 november 2014, Italië/Commissie (C-385/13 P, niet-gepubliceerd, EU:C:2014:2350, punt 67) –, die overeenstemmen met de Angelsaksische rechtsfiguur van *estoppel*, meen ik dat de rechtspraak met betrekking tot schadevorderingen tegen Unie-instellingen kan worden toegepast op schadevorderingen tegen lidstaten.

11 Zie bijvoorbeeld arrest van 14 oktober 2014, Giordano/Commissie (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, punt 36).

12 Van belastingplichtigen die een vordering hebben ingediend nadat teruggaaf van hun overschotten aan aftrekbare btw is geweigerd, kan immers worden aangenomen dat zij verkozen om teruggaaf te krijgen in plaats van het overschot over te dragen en in hun volgende btw-aangifte in aftrek te brengen. Behoudens bewijs van het tegendeel kan van belastingplichtigen die hun vordering hebben ingediend na het arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530), daarentegen niet worden vermoed dat zij een dergelijke teruggaaf wensten te verkrijgen.

13 Beschikking Delphi, punt 34. Zodra iemand, zelfs voor korte tijd, verstoken is geweest van een geldsom, zal hij/zij worden geacht schade te hebben geleden. Zie arrest van 28 februari 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punt 32).

14 Zie naar analogie arrest van 3 februari 1994, Grifoni/Commissie (C-308/87, EU:C:1994:38, punt 16).

15 Zie conclusie van advocaat-generaal Kokott in Inter-Environnement Wallonie en Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, punten 201-205); zie ook arresten van 8 september 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punt 67); 28 februari 2012, Inter-Environnement Wallonie en Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, punt 63), en 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punt 61).

beperken of op te schorten.[16] Derhalve kunnen de lidstaten zich bij hun nationale rechters niet beroepen op hun goede trouw of op het bestaan van uitzonderlijke omstandigheden, zoals een risico voor de stabiliteit van de overheidsfinanciën, om een vermindering te vragen van de normaliter verschuldigde schadevergoeding – uiteraard met dien verstande dat aan de Francovich-voorwaarden is voldaan.[17] Aangezien Hongarije in de onderhavige zaak die kwesties niet bij het Hof aan de orde heeft gesteld, en niet blijkt dat er sprake is van dergelijke uitzonderlijke omstandigheden – zoals die waarnaar in de rechtspraak van het Hof wordt verwezen – is die uitzondering hier irrelevant.

42. Aangezien de twee laatste uitzonderingen in casu niet van toepassing zijn en de lidstaat aansprakelijk is gesteld voor schade, rijst enkel de vraag naar de omvang van de toe te kennen schadevergoeding.

43. In dat verband zij opgemerkt dat particulieren volgens sommige arresten recht hebben op een *volledige* vergoeding van de geleden schade[18], terwijl volgens sommige andere arresten, met name in belastingzaken waarin aanzienlijke bedragen in het geding waren, de lidstaten enkel verplicht zijn om een *passende* vergoeding voor de geleden schade toe te kennen[19].

44. Ik meen dat die twee opvattingen in de rechtspraak in feite niet met elkaar in tegenspraak zijn. Wat het Hof met het gebruik van het woord „passend" heeft willen benadrukken is, mijns inziens, dat in sommige bijzondere situaties de prima-facieverplichting om te voorzien in een *volledige vergoeding* van de schade die door schending van het Unierecht is veroorzaakt, in sommige gevallen moet worden genuanceerd door overwegingen van uitvoerbaarheid en algemene opportuniteit. Het recht dat particulieren aan het Unierecht ontlenen om voor elke schending van dat recht volledig te worden vergoed, is met andere woorden niet absoluut, zelfs niet wanneer aan de Francovich-voorwaarden is voldaan. Ik neem dat standpunt in om de volgende redenen.

45. Ten eerste voorziet het Unierecht zelf in sommige gevallen in een specifieke regel om de toe te kennen vergoeding te berekenen. Zoals het Hof heeft opgemerkt, is er echter noch in de btw-richtlijn, noch in enige andere Uniehandeling een methode vastgesteld voor berekening van de rente die verschuldigd is wanneer een btw-overschot te laat is teruggegeven. Derhalve is die uitzondering in casu niet van toepassing.

46. Ten tweede kan, wanneer de precieze vaststelling van de geleden schade buitengewoon moeilijk is, de te betalen vergoeding worden berekend op basis van een methode die niet noodzakelijk precies is, maar bedoeld is om een volledige vergoeding van de geleden schade zo dicht mogelijk te betrachten.[20]

16 Arresten van 17 mei 1990, Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, punt 41); 8 september 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punt 67), en 28 juli 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punt 33).

17 Tot een dergelijke beperking kan slechts worden besloten indien is voldaan aan twee essentiële criteria, te weten die van de goede trouw van de betrokken lidstaten en gevaar voor ernstige verstoringen. Zie arrest van 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punt 45). Het is vaste rechtspraak dat de mogelijke financiële gevolgen van een prejudicieel arrest voor een lidstaat op zich geen rechtvaardiging vormen voor een beperking in de tijd van de werking van dit arrest. Zie bijvoorbeeld arrest van 29 juli 2010, Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, punt 34).

18 Zie bijvoorbeeld arresten van 2 augustus 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, punt 26), en 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 en C-410/98, EU:C:2001:134, punt 95).

19 Zie arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail Ltd e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478, punt 29).

20 Zie in die zin arrest van 27 januari 2000, Mulder e.a./Raad en Commissie (C-104/89 en C-37/90, EU:C:2000:38, punt 63). De rechtspraak inzake het verlies van een kans is een goed voorbeeld van die uitzondering. Zie in het bijzonder arrest van het Gerecht voor Ambtenarenzaken van de Europese Unie van 13 maart 2013, AK/Commissie (F-91/10, EU:F:2013:34, punt 92). Dat is mijns inziens wat het Hof heeft bedoeld, wanneer het nu en dan heeft verwezen naar het begrip „passende vergoeding" of heeft geoordeeld dat „[s]chadevergoeding in de vorm van rente [...] in concrete gevallen hoger of lager [kan] uitvallen dan de daadwerkelijke verliezen" „teneinde een compensatie te waarborgen door middel van regels die gemakkelijk te beheren en te controleren zijn door de belastingadministratie". Zie arrest van 28 februari 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punt 36). Die uitlegging wordt ondersteund door het feit dat het Hof in punt 37 van datzelfde arrest heeft verklaard dat de belastingplichtige in staat moet zijn om „de gehele uit het btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen zonder *enig financieel risico* te lopen" (mijn cursivering), hetgeen erop wijst dat het Hof niet wilde afwijken van het beginsel van een recht op volledige vergoeding.

47. Ten derde vallen, wanneer de door de lidstaten vastgestelde vergoedingsregels erop gericht moeten zijn te voorzien in iets wat een volledige vergoeding van de door schending van het Unierecht geleden schade minstens benadert, de praktische regelingen om dat doel te bereiken noodzakelijkerwijs onder hun verantwoordelijkheid, aangezien daarbij rekening moet worden gehouden met een aantal nationale economische variabelen. De lidstaten kunnen derhalve in het licht van de bestaande economische indicatoren aangeven welke indicatoren of percentages in aanmerking moeten worden genomen. Zij mogen uiteraard geen percentage kiezen dat niet ten minste gericht is op een volledige vergoeding van de verliezen of de schade die reëel en zeker zijn geleden.

48. Derhalve ben ik van mening dat wanneer het Hof in zijn beschikking Delphi verwees naar zijn arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail Ltd e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478) – in punt 27 waarvan het heeft verklaard dat „het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat [is] om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze rente moet worden betaald, met name de rentevoet en de wijze waarop de rente wordt berekend (enkelvoudige dan wel samengestelde rente)" –, het niet de bedoeling had om af te wijken van het beginsel van een volledige vergoeding, maar er eerder op wilde wijzen dat het precieze toe te passen percentage – het percentage dat tot een volledige vergoeding leidt - afhankelijk is van de actuele situatie in elke lidstaat.[21]

49. Los van die situaties heeft elke particulier die schade lijdt ten gevolge van een schending van het Unierecht, zodra is voldaan aan de drie Francovich-voorwaarden, recht op een volledige vergoeding. De toekenning van iets wat volledige vergoeding ten minste benadert, is immers noodzakelijk om de volstrekte doeltreffendheid van het Unierecht te garanderen, zoals het beginsel van voorrang van het Unierecht dat verlangt[22] en gelet op het in artikel 47, lid 1, van het Handvest bepaalde grondrecht op een doeltreffende voorziening in rechte.

50. In de hoofdgedingen hebben de betrokken belastingplichtigen, die financiële verliezen hebben geleden wegens de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, dus in beginsel recht op een geldsom die overeenstemt met een volledige vergoeding. Aangezien de Hongaarse regering, toen de zaak Commissie/Hongarije aanhangig was, bij het Hof niet heeft aangevoerd dat er sprake was van uitzonderlijke omstandigheden die rechtvaardigden dat de werking van het Unierecht in de tijd werd opgeschort, kan zij dat argument thans niet meer inroepen. In ieder geval zijn de betrokken bedragen weliswaar aanzienlijk, maar niet zo hoog dat zij de stabiliteit van de overheidsfinanciën van die lidstaat in gevaar brengen.

51. Verder moet, voor zover in situaties als die welke in casu aan de orde zijn, de geleden schade de vorm aanneemt van het gemis van het genot van een bepaalde geldsom voor een beperkte periode, die schade worden berekend op basis van de prijs die iemand zou moeten betalen om dezelfde geldsom te lenen bij een kredietinstelling. Die vergoeding moet bijgevolg de vorm van rente aannemen. Dat is echter strikt genomen geen vertragingsrente in de gebruikelijke betekenis van de rechtspraak van het Hof.

52. In dat verband zij erop gewezen dat de soorten rente en de benamingen ervan in elke lidstaat verschillen en dat sommige termen in de rechtspraak van het Hof niet altijd consequent zijn gebruikt. Met name lijkt het begrip „vertragingsrente" nu eens te zijn gebruikt in de zin van het Franse begrip „intérêt moratoire"[23] – dat vereist dat er sprake is van een erkende schuld –, dan weer in meer

21 Zoals het Hof heeft geoordeeld „staat het [...] [weliswaar] aan de lidstaat om in het kader van het nationale aansprakelijkheidsrecht de gevolgen van de veroorzaakte schade ongedaan te maken", maar is dat „[o]nder voorbehoud van het recht op schadevergoeding dat rechtstreeks voortvloeit uit het [Unierecht] wanneer aan die voorwaarden is voldaan". Zie bijvoorbeeld beschikking van 23 april 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, punt 126).

22 Zie in die zin arrest van 4 december 2018, Minister for Justice and Equality en Commissioner of An Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, punt 39).

23 Zie bijvoorbeeld arrest van 12 februari 2015, Commissie/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2015:83, punt 30).

algemene zin, waarbij elke vorm van rente in verband met te late betaling wordt aangeduid, ongeacht of die een punitief dan wel een compenserend karakter heeft [24]. Ik stel dan ook voor om eerder rekening te houden met het doel van het betrokken soort rente dan met de benamingen of beschrijvingen ervan, die kunnen variëren naargelang van het nationale recht en de nationale praktijk.

53. Wat de tweede kwestie betreft, namelijk de methode op basis waarvan de vergoeding door de lidstaten moet worden betaald, is het vaste rechtspraak dat die voorwaarden onder de procedurele autonomie van elke lidstaat vallen. [25] Bij het ontbreken van Uniewetgeving op dat gebied is het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat om de *voorwaarden* vast te stellen waaronder rente moet worden betaald, maar niet het *bedrag* ervan. [26] Die voorwaarden moeten niettemin het gelijkwaardigheidsbeginsel en het beginsel van doeltreffendheid van rechtsmiddelen eerbiedigen. [27]

54. Het doeltreffendheidsbeginsel vereist dat de lidstaat in een stelsel van rechtsmiddelen en procedures in rechte voorziet die de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten niet praktisch onmogelijk of uiterst moeilijk maken. [28] Derhalve mogen de procedures voor die rechtsmiddelen niet aldus zijn ontworpen dat zij de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken. [29] Meer in het algemeen verlangt dat beginsel dat de rechten die particulieren aan het Unierecht ontlenen, daadwerkelijk worden toegepast. [30]

55. Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, is vereist dat de betrokken nationale bepaling zonder onderscheid van toepassing is op vorderingen die zijn gebaseerd op schending van het Unierecht en vorderingen die zijn gebaseerd op schending van het nationale recht, voor zover die vorderingen eenzelfde voorwerp en oorzaak hebben; daarbij moet rekening worden gehouden met zowel het voorwerp als de voornaamste kenmerken van de vorderingen op basis van het nationale recht. [31] Om na te gaan of het gelijkwaardigheidsbeginsel in de hoofdgedingen is geëerbiedigd, moet dus worden onderzocht of er, naast een verjaringsregel zoals die welke in de hoofdgedingen aan de orde is, die geldt voor rechtsvorderingen die in het nationale recht de bescherming van de door de justitiabelen aan het Unierecht ontleende rechten moeten waarborgen, een verjaringsregel bestaat voor vorderingen op basis van nationaal recht, en of de twee verjaringsregels, gelet op hun doelstelling en hun essentiële kenmerken, als soortgelijk kunnen worden beschouwd. [32]

56. De prejudiciële vragen moeten in het licht van die beginselen worden onderzocht.

57. Aangezien de belastingplichtigen in beginsel het recht hebben om iets te ontvangen dat ten minste neerkomt op een volledige vergoeding van de geleden schade, stel ik ten slotte voor om de verschillende vragen inzake de verenigbaarheid met het Unierecht van de methode die de betrokken nationale praktijk ter berekening van de vergoeding gebruikt, samen te onderzoeken.

24 Zie arrest van 28 februari 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punten 28 en 29). In beginsel wordt rente die beoogt een vergoeding te verlenen voor het verstrijken van de tijd totdat de rechter het schadebedrag heeft vastgesteld, ongeacht aan de schuldenaar toe te rekenen vertraging, „compensatoire rente" genoemd en maakt zij deel uit van de toegekende vergoeding. Zie arrest van 10 januari 2017, Gascogne Sack Deutschland en Gascogne/Europese Unie (T-577/14, EU:T:2017:1, punt 168 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Zie in die zin arrest van 6 oktober 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, punt 17).

26 Zie bijvoorbeeld beschikking van 21 oktober 2015, Kovozber (C-120/15, niet-gepubliceerd, EU:C:2015:730, punt 30).

27 Wanneer de vraag rijst of de nationale procesregels de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie aan particulieren toegekende rechten praktisch onmogelijk of uiterst moeilijk maken, moet die worden onderzocht met inaanmerkingneming van de plaats van de betrokken regels in de gehele procedure, het verloop van die procedure en de bijzondere kenmerken van die regels voor de verschillende nationale instanties (arrest van 6 oktober 2015, Târşia, C-69/14, EU:C:2015:662, punt 36).

28 Arrest van 13 maart 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, punt 43).

29 Arrest van 12 december 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, punt 32).

30 Zie bijvoorbeeld arrest van 20 december 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punt 41).

31 Zie in dat verband arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail Ltd e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Arrest van 15 april 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, punt 20).

C. De drie vragen in zaak C-13/18 en de eerste twee vragen in zaak C-126/18

58. In essentie vragen de verwijzende rechter in zaak C-13/18 met zijn drie vragen en de verwijzende rechter in zaak C-126/18 met zijn eerste twee vragen of artikel 183 van de btw-richtlijn, de beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid van rechtsmiddelen en de beginselen van rechtstreekse werking en evenredigheid in een situatie als die welke in de hoofdgedingen aan de orde is aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk waarbij rente die verschuldigd is wegens de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie wordt berekend tegen eenmaal de rentevoet van de centrale bank en niet tegen tweemaal die rentevoet, zoals in de betrokken nationale wettelijke regeling is bepaald voor het geval dat de administratie een opeisbare schuld te laat betaalt.

59. Aangezien het recht op iets wat neerkomt op een volledige vergoeding of iets wat een volledige vergoeding benadert, voortvloeit uit het beginsel van de voorrang van het Unierecht, stel ik voor om de drie vragen in zaak C-13/18 en de eerste twee vragen in zaak C-126/18 in die context te onderzoeken.

1. Verenigbaarheid van de nationale praktijk met het recht op een volledige vergoeding

60. Zoals ik al heb uiteengezet, vereist het Unierecht in beginsel dat de schade volledig wordt vergoed, uiteraard op voorwaarde dat aan de Francovich-voorwaarden is voldaan. Om te beoordelen of de betrokken nationale praktijk verenigbaar is met het Unierecht moet worden vastgesteld, ten eerste, welke schade door de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie is veroorzaakt en, ten tweede, of de vergoeding waarin de nationale praktijk voorziet, op een volledige vergoeding van het geleden verlies en de geleden schade is gericht.

61. Zoals ik hierboven heb uitgelegd, bestaat de schade in de hoofdgedingen in de onrechtmatige uitsluiting van het recht om binnen de in de nationale wettelijke regeling bepaalde termijnen teruggaaf van het overschot aan aftrekbare btw te verkrijgen.[33] Aangezien de belastingplichtigen niettemin het recht hadden om dat overschot in de volgende btw-aangifte te gebruiken teneinde het in mindering te brengen op een btw-schuld, kan die schade in de praktijk worden behandeld als het equivalent van een te late betaling.[34] Derhalve moet, teneinde de hoogte van de verschuldigde vergoeding te bepalen, net als bij een te late betaling de periode worden vastgesteld tijdens welke de belastingplichtige van zijn rechten was uitgesloten (hierna: „referentieperiode"), en dient op het bedrag van het overschot aan aftrekbare btw waarvan de betrokkene geen teruggaaf kon verkrijgen een rentevoet te worden toegepast die de gevolgen van die uitsluiting weerspiegelt.

62. In de omstandigheden die in de hoofdgedingen aan de orde zijn, is het beginpunt van de referentieperiode de datum waarop het overschot aan aftrekbare btw had moeten zijn teruggegeven aan de belastingplichtige, indien de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie niet was toegepast.

63. In dat verband zij eraan herinnerd dat het aan de lidstaten staat om te beslissen op welke datum de teruggaaf moet plaatsvinden, waarbij zij erop toezien dat die datum binnen een redelijke termijn na de indiening van de btw-aangifte ligt (hierna: „redelijke termijn voor teruggaaf").[35]

33 Anders dan de Commissie ter terechtzitting heeft betoogd, meen ik dat de betrokken belastingplichtigen schade hebben geleden die geen verband houdt met winstderving, maar met een vermindering van hun kasstroom. Ik merk in ieder geval op dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat winstderving moet worden vergoed. Zie arrest van 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 en C-410/98, EU:C:2001:134, punt 91).

34 Zie bijvoorbeeld arrest van 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punt 22).

35 Arresten van 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 24); 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punt 20), en 28 februari 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punt 25). In casu hebben de nationale rechters niet gespecificeerd binnen welke termijn de Hongaarse administratie het overschot aan aftrekbare btw terugbetaalde wanneer ab initio aan de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie was voldaan. Sole-Mizo heeft echter aangegeven dat die periode 45 dagen bedroeg.

64. Wat de einddatum van de redelijke termijn voor teruggaaf betreft, moet in het licht van de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde schade een onderscheid worden gemaakt tussen twee gevallen, namelijk naargelang de betrokkene uiteindelijk heeft voldaan aan de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie dan wel geen andere keuze had dan het overschot aan aftrekbare btw naar de volgende aangifte over te brengen.

65. Aangezien in de eerste situatie de geleden schade is beëindigd op de datum waarop de btw uiteindelijk is teruggegeven, is die datum de einddatum van de redelijke termijn voor teruggaaf.

66. In de tweede situatie is de einddatum van de redelijke termijn voor teruggaaf ervan afhankelijk of het overschot aan aftrekbare btw al dan niet volledig is gebruikt in de volgende aangifte om het in mindering te brengen op een btw-schuld. Als dat zo is, is de schade beëindigd op de dag waarop de belastingplichtige die btw-schuld had moeten betalen indien het overschot aan aftrekbare btw niet in mindering was gebracht. In het geval dat het overschot aan aftrekbare btw niet volledig is gebruikt aangezien er onvoldoende btw-schuld was, strekken de gevolgen van de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie zich uit tot de volgende btw-aangifte. Derhalve moet in beginsel voor elk van die opeenvolgende belastingtijdvakken een onderscheid worden gemaakt tussen het gedeelte van het overschot aan aftrekbare btw dat nieuw is en het gedeelte dat is overgebracht van vorige aangiften. Voor het gedeelte dat overeenstemt met de overbrenging van een vroeger overschot, moet immers geen redelijke termijn voor teruggaaf worden toegepast, aangezien de belastingplichtige zonder onderbreking over het desbetreffende bedrag zou hebben beschikt indien het overschot hem was teruggegeven.

67. Dit alles volstaat om aan te tonen dat het in de onderhavige gedingen redelijk moeilijk is om de precieze omvang van de geleden schade te bepalen.

68. In die context kan worden gesteld dat de betrokken nationale praktijk de uit te voeren berekening vereenvoudigt. Uit het dossier blijkt immers dat Hongarije het beginpunt van de redelijke termijn voor teruggaaf die wordt gebruikt om de schade te berekenen, vaststelt op de dag na de uiterste datum voor indiening van de btw-aangifte. Dat betekent dat de schadevergoeding wordt berekend met als beginpunt, niet de datum waarop de teruggaaf had moeten gebeuren, maar de dag die volgt op de uiterste datum voor indiening de btw-aangifte waarin de belastingplichtige een negatief btw-bedrag heeft vermeld.

69. Als einddatum van de termijn die wordt gebruikt om de schade te berekenen, neemt de nationale praktijk de uiterste datum voor indiening van de volgende aangifte in aanmerking. Bijgevolg wordt voor elk btw-aangiftetijdvak een nieuw schadebedrag berekend, uitgaande van de premisse dat de geleden schade definitief is geworden op de uiterste datum voor indiening van de btw-aangifte waarin de belastingplichtige een negatief btw-bedrag heeft vermeld.

70. Hoewel die methode verschilt van die welke zou kunnen worden gebruikt om de geleden schade met boekhoudkundige precisie te berekenen, heeft zij het voordeel dat zij de berekening vereenvoudigt, aangezien zij voor de opeenvolgende belastingtijdvakken geen onderscheid maakt tussen het gedeelte van het overschot aan aftrekbare btw dat overeenstemt met een overgedragen vroeger overschot en het nieuwe gedeelte. Daar er geen terugbetalingstermijn wordt toegepast, maakt de *raison d'être* van het volgende overschot aan aftrekbare btw immers geen verschil. Derhalve is die methode voor de belastingplichtigen zelfs gunstiger dan die welke een volledige vergoeding mogelijk maakt, aangezien geen termijn wordt toegepast die overeenstemt met de terugbetalingstermijn die normaal gesproken van toepassing is.

71. Zoals ik heb aangegeven, aanvaardt het Hof dat wanneer het moeilijk is om de geleden schade precies te bepalen, een methode wordt gebruikt die is gebaseerd op een redelijke benadering van de schade mits de hoogte van de vergoeding daar niet al te ongunstig door wordt beïnvloed. Aangezien het in casu zeer moeilijk is om de geleden schade precies te bepalen, meen ik dat Hongarije in beginsel het recht had om die berekening te vereenvoudigen.

72. De rentevoet die moet worden toegepast om volledige vergoeding te garanderen, dient overeen te stemmen met die welke een belastingplichtige zou hebben betaald om een bedrag ter hoogte van het overschot aan aftrekbare btw bij een kredietinstelling te verkrijgen. Derhalve kan de toepasselijke rentevoet worden geacht gelijk te zijn aan de door de bevoegde centrale bank toegepaste rentevoet voor leningen op zeer korte termijn, voor zover die rentevoet wordt verhoogd met de marge die gewoonlijk door kredietinstellingen wordt toegepast.[36] Indien een belastingplichtige geld moet lenen om een kasstroomprobleem op te lossen dat resulteert uit de niet-teruggaaf van zijn overschot aan aftrekbare btw, zou hij immers meer moeten betalen dan de door de bevoegde centrale bank toegepaste rente, aangezien die rente alleen voor kredietinstellingen geldt.

73. De in de hoofdgedingen gebruikte methode lijkt op het eerste gezicht in overeenstemming te zijn met de Unievoorschriften. Bij nadere beschouwing kan de door de betrokken nationale praktijk gebruikte berekeningsmethode mijns inziens evenwel worden geacht op twee punten niet in overeenstemming te zijn met het beginsel van een volledige vergoeding.

74. Het eerste punt heeft betrekking op de toegepaste rentevoet. De rentevoet waarin de nationale praktijk voorziet, is immers die van de centrale bank, die niet wordt verhoogd met de gewoonlijk door kredietinstellingen toegepaste marge. Zelfs al staat het aan de lidstaten om op basis van hun economische situatie de toepasselijke rentevoet te kiezen[37], het blijft een feit dat de rentevoet met het oog op een volledige vergoeding (of ten minste iets wat dat bedrag benadert), niet kan worden beperkt tot de door de centrale bank toegepaste basisrentevoet.

75. Het tweede, belangrijkere punt houdt verband met de geldontwaarding die het gevolg is van het tijdsverloop. Het begrip „volledige vergoeding" houdt immers in dat wanneer, zoals in de hoofdgedingen, de schade wordt berekend op de datum waarop zij definitief is geworden – en niet op het tijdstip waarop zij is vastgesteld door de belastingdienst of een nationale rechter –, de betaalde schadevergoeding moet worden vermeerderd met een rente die de geldontwaarding reflecteert die heeft plaatsgevonden sinds de schade definitief is geworden.[38]

76. Het is volgens mij de betaling van een dergelijke rente die het Hof in gedachten had in punt 34 van de beschikking Delphi, waar het oordeelde dat „belastingplichtigen die later dan na een redelijke termijn teruggaaf van het btw-overschot hebben verkregen, hetgeen de nationale rechter dient na te gaan, op grond van het Unierecht een recht hebben op betaling van vertragingsrente".[39]

36 Zie ter vergelijking artikel 99, lid 2, van verordening (EU, Euratom) 2018/1046 van het Europees Parlement en de Raad van 18 juli 2018 tot vaststelling van de financiële regels van toepassing op de algemene begroting van de Unie, tot wijziging van verordeningen (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 en besluit nr. 541/2014/EU en tot intrekking van verordening (EU, Euratom) nr. 966/2012 (PB 2018, L 193, blz. 1), of artikel 2, lid 6, van richtlijn 2011/7/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 2011 betreffende bestrijding van betalingsachterstand bij handelstransacties (PB 2001, L 48, blz. 1).

37 Zie punt 48 hierboven.

38 Zie bijvoorbeeld arrest van 27 januari 2000, Mulder e.a./Raad en Commissie (C-104/89 en C-37/90, EU:C:2000:38, punt 51).

39 Niet-officiële vertaling. Zie ook arrest van 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 23). In dat verband moet worden benadrukt dat rente die de geldontwaarding compenseert, teneinde een volledige vergoeding te garanderen, blijft lopen tot de vergoeding daadwerkelijk is betaald.

77. In dat verband moet ik er ook op wijzen dat die rente niet mag worden berekend op basis van de door de kredietinstellingen (of de centrale bank) gehanteerde rentevoet, maar dat dit moet gebeuren op basis van het inflatiepercentage, aangezien de onderhavige zaak in wezen betrekking heeft op de vermindering, ten gevolge van de geldontwaarding, in waarde van de geleden schade sinds de datum waarop die definitief is geworden.

78. In de onderhavige zaak blijkt uit de informatie van de verwijzende rechters, die door de partijen in antwoord op een schriftelijke vraag is bevestigd, dat de betrokken nationale praktijk wel degelijk voorziet in de betaling van samengestelde rente, maar dat die rente begint te lopen vanaf de dag na het einde van de teruggaafperiode van 45 dagen voor de btw-aangifte van september 2011 [40], dat wil zeggen, rekening houdend met niet-werkdagen, 6 december 2011.

79. Het is echter zeer goed mogelijk dat de door de belastingplichtige geleden schade ruim vóór die datum heeft plaatsgevonden en is beëindigd, aangezien de belastingplichtigen, zoals hierboven is vermeld, mogelijkerwijs in staat zijn geweest te voldoen aan de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie vooraleer zij hun volgende btw-aangifte moesten indienen of het overschot aan aftrekbare btw hebben gebruikt om het in mindering te brengen op een btw-schuld in hun volgende btw-aangifte. [41]

80. In feite lijkt de samengestelde rente waarin de nationale praktijk voorziet, van een andere aard te zijn, aangezien zij verschuldigd is wegens de te late betaling van de vergoeding door de administratie nadat een verzoek tot betaling is ingediend, en niet wegens de schade die belastingplichtigen hebben geleden ten gevolge van de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie.

81. Derhalve stel ik vast dat de nationale praktijk die in de hoofdgedingen aan de orde is, gewoonweg niet voorziet in betaling van enige rente die beoogt de geldontwaarding te compenseren die zich voordoet tussen de datum waarop de schade definitief is geworden en waarop het bedrag van de vergoeding wordt berekend – in casu het verstrijken van de uiterste datum voor indiening van de volgende aangifte – en de datum waarop het bedrag van de vergoeding door de administratie of een rechter wordt erkend en een opeisbare schuld wordt. [42]

82. Aangezien de nationale praktijk om die reden mijns inziens niet in een passende vergoeding voorziet voor de door de betrokken belastingplichtigen geleden schade, moet zij in strijd met het Unierecht worden verklaard.

2. Alternatieve oplossing

83. Indien het Hof echter van oordeel is dat de vereiste vergoeding niet iets moet zijn wat een volledige vergoeding benadert, of het anderszins oneens is met de bovenstaande analyse, geef ik hieronder een alternatieve oplossing in overweging voor de aan de orde gestelde kwesties. Ik meen niettemin dat het duidelijk is dat de speelruimte voor de lidstaten om te beslissen welke berekeningsmethode van toepassing is, steeds wordt beperkt door de beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid. Het vervolg van de onderhavige conclusie gaat uit van die premisse.

40 De btw-aangifte van september 2011 is de aangifte die betrekking heeft op het tijdvak waarin de wijzigingswet is aangenomen.

41 Aangezien de in de nationale praktijk gebruikte berekeningsmethode erin bestaat dat elk aangiftetijdvak afzonderlijk wordt behandeld, en dat er derhalve van wordt uitgegaan dat elke schade die voortvloeit uit de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie aan het einde van elk belastingtijdvak definitief is geworden, had logischerwijs een rente moeten worden toegepast ter compensatie van de geldontwaarding die zich na het einde van elk belastingtijdvak heeft voorgedaan.

42 Zeer waarschijnlijk is de reden daarvoor dat § 165, lid 2, van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalt dat „[e]en boete wegens te late betaling [...] niet op haar beurt [kan] leiden tot de toepassing van een boete wegens te late betaling". Indien die bepaling aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen rente ter compensatie van geldontwaarding, meen ik dat zij in strijd met het Unierecht moet worden verklaard.

84. Het doeltreffendheidsbeginsel vereist dat de rechtsmiddelen waarin het nationale recht voorziet, particulieren in staat stellen om de rechten die zij aan het Unierecht ontlenen effectief – en niet gewoon theoretisch – te doen gelden. Derhalve moet dat beginsel aldus worden uitgelegd dat het vereist dat de rechtsmiddelen waarin het nationale recht voorziet, particulieren het recht waarborgen om vergoeding te vorderen voor de schade die zij hebben geleden ten gevolge van een schending van het Unierecht, steeds voor zover aan elk van de Francovich-voorwaarden is voldaan.

85. Zelfs indien de vergoeding waarin de lidstaten op grond van het arrest van 19 november 1991, Francovich e.a. (C-6/90 en C-9/90, EU:C:1991:428), moeten voorzien, geen volledige vergoeding zou moeten zijn, dan nog meen ik dat de lidstaten particulieren schadeloos moeten stellen voor de geldontwaarding, waardoor de vergoeding in waarde vermindert, wanneer zij zoals in de hoofdgedingen is berekend op basis van een gebeurtenis in het verleden, namelijk de datum waarop de schade definitief is geworden.[43]

86. Ik ben dan ook van mening dat de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde nationale praktijk moet worden geacht geen passende vergoeding te waarborgen, ook al zou niet zijn vereist dat de vergoeding waarin de lidstaten voorzien, een volledige vergoeding benadert.

87. Het gelijkwaardigheidsbeginsel vereist, zoals ik reeds heb aangegeven, dat alle regels die gelden voor beroepen zonder onderscheid worden toegepast op, enerzijds, beroepen op grond van schending van het Unierecht en, anderzijds, soortgelijke beroepen op grond van schending van het nationale recht.[44] Het is echter duidelijk dat dit beginsel een lidstaat niet verplicht om zijn gunstigste nationale terugvorderingsregeling toe te passen op alle vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het Unierecht geheven heffingen of rechten.[45]

88. De in de hoofdgedingen aan de orde zijnde nationale vergoedingspraktijk voorziet in de toepassing, niet van § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht – welke bepaling voorziet in een rentevoet die gelijk is aan tweemaal de rentevoet van de Hongaarse centrale bank – maar van de §§ 124/C en 124/D van dat wetboek, die voorzien in een rentevoet die gelijk is aan de basisrentevoet van de Hongaarse centrale bank.

89. Uit de bewoordingen van de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht blijkt echter dat die bepalingen niet alleen van toepassing zijn wanneer het Hof vaststelt dat een nationale wettelijke regeling, zoals die welke in Hongarije werd toegepast, in strijd is met het Unierecht, maar ook wanneer de Alkotmánybíróság of de Kúria oordeelt dat nationale wetgeving in strijd is met de Hongaarse grondwet of, in geval van een gemeentelijke regeling, met om het even welke andere rechtsregel.

90. In die omstandigheden lijkt het erop – hoewel het aan de verwijzende rechter staat om dit na te gaan – dat de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht een lex specialis vormen die met name is bedoeld om de gevolgen te regelen van een beslissing waarbij een hogere rechter een nationale norm in strijd verklaart met een hogere norm die gelijkelijk van toepassing is op beroepen op grond van het Unierecht en beroepen die uitsluitend op het nationale recht zijn gebaseerd.

91. Het is juist dat de reden die de Kúria heeft gegeven om de toepassing van de §§ 124/C en 124/D in plaats van § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht te rechtvaardigen enigszins verrassend lijkt. Volgens die rechter wordt de toepassing van die twee paragrafen immers verklaard door het feit dat de belastingdiensten in omstandigheden als die in de hoofdgedingen geen inbreuk hebben gemaakt op

43 Zie naar analogie arresten van 2 augustus 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, punt 31), en 4 december 2003, Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, punt 68).

44 Arrest van 28 januari 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, punt 71).

45 Arrest van 17 november 1998, Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, punt 20).

de geldende nationale wetgeving toen zij de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie toepasten, aangezien die voorwaarde op dat ogenblik van kracht was. Zo geformuleerd lijkt die uitleg erop neer te komen dat wordt ontkend dat de vroegere voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie ab initio in strijd was met het Unierecht.

92. Hoewel de uitleg van de Kúria enigszins verrassend kan overkomen, is dat op zich niet van invloed op de verenigbaarheid van de nationale praktijk met het Unierecht. Ik kom tot die slotsom omdat, zodra de rechtsmiddelen die door de lidstaten aan de particulieren ter beschikking worden gesteld, in overeenstemming zijn met het Unierecht, het feit dat de redenen voor de toepassing ervan onjuist zijn, die rechtsmiddelen niet onverenigbaar met het Unierecht maakt. Aangezien de §§ 124/C en 124/D gelijkelijk van toepassing zijn op rechtsmiddelen die zijn gebaseerd op het Unierecht en rechtsmiddelen die uitsluitend zijn gebaseerd op het nationale recht, kan geen schending van het gelijkwaardigheidsbeginsel worden vastgesteld. [46]

93. Gelet op de hierboven uiteengezette redenering stel ik voor om de drie vragen in zaak C-13/18 en de eerste twee vragen in zaak C-126/18 als volgt te beantwoorden: het beginsel van de voorrang van het Unierecht moet in een situatie als die welke de verwijzende rechters hebben beschreven, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij de rente die verschuldigd is ter vergoeding van schade als gevolg van de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, wordt berekend op basis van de rentevoet die de bevoegde centrale bank toepast op de belangrijkste herfinancieringsverrichtingen, en die rentevoet niet wordt verhoogd teneinde rekening te houden met de rentevoet die een belastingplichtige die geen kredietinstelling is, had kunnen verkrijgen om hetzelfde bedrag te lenen, noch wordt voorzien in rente om de geldontwaarding te compenseren, waardoor de verschuldigde vergoeding in waarde vermindert, wanneer zij is berekend op de datum waarop de schade definitief is geworden.

D. Laatste zes vragen van de verwijzende rechter in zaak C-126/18

94. Voordat ik de laatste zes vragen van de verwijzende rechter in zaak C-126/18 onderzoek, wil ik enkele inleidende opmerkingen maken.

95. Ten eerste merk ik op dat de verwijzende rechter in zaak C-126/18 in zijn vragen artikel 183 van de btw-richtlijn vermeldt, dat door Hongarije niet was nageleefd in het kader van de vroegere voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie. Aangezien dat artikel geen procedureregels bevat, lijkt het echter niet relevant te zijn. Verder refereert de verwijzende rechter in zijn vragen weliswaar alleen aan het doeltreffendheidsbeginsel, maar dienen die vragen mijns inziens ook in het licht van het gelijkwaardigheidsbeginsel te worden onderzocht, aangezien beide beginselen beperkingen opleggen aan de procedurele autonomie van de lidstaten om hun compenserende rechtsmiddelen te organiseren.

96. Ten tweede voorziet de betrokken nationale praktijk alleen in betaling van samengestelde rente voor het geval dat de rente ter compensatie van de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie te laat is betaald. Bijgevolg meen ik dat wanneer in die vragen wordt gesproken van „samengestelde rente”, in werkelijkheid de vertragingsrente wordt bedoeld die verschuldigd is wegens

46 Zie naar analogie arrest van 20 december 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punt 40). Ik merk ook op dat het Hof in het kader van rechtstreekse beroepen heeft geoordeeld dat een hogere voorziening moet worden afgewezen wanneer de motivering van een arrest weliswaar blijk geeft van een schending van het Unierecht, maar het dictum ervan op andere rechtsgronden gerechtvaardigd voorkomt. Zie bijvoorbeeld arrest van 7 juni 2018, Ori Martin/Hof van Justitie van de Europese Unie (C-463/17 P, EU:C:2018:411, punt 24).

de te late betaling van de vergoeding – hier berekend vanaf de datum waarop de schade is vastgesteld.[47] Hoe dan ook moet, in het licht van mijn antwoord in de punten 78 tot en met 80 van de onderhavige conclusie, nog worden ingegaan op de voorwaarden waaronder die vertragingsrente moet worden betaald.

97. Ten derde kunnen de laatste zes vragen in zaak C-126/18 erop wijzen dat de voorwaarden om rente te verkrijgen zeer restrictief zijn. De door de verwijzende rechter gegeven beschrijving van de feiten wekt daarentegen de indruk dat de betrokken nationale praktijk niet zo restrictief is als die vragen laten doorschemeren. Het lijkt er immers op dat belastingplichtigen die schade hadden geleden door de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, toch recht hadden op vertragingsrente – zelfs al dienden zij daartoe geen bijzonder verzoek in – wanneer de belastingdienst, nadat zij hun verzoek om schadevergoeding hadden ingediend, de verschuldigde vergoeding niet binnen de in § 37, lid 4, van het Hongaarse wetboek fiscaal procesrecht bepaalde termijn betaalde.[48]

98. Het staat echter aan de verwijzende rechter in zaak C-126/18 om na te gaan of de in de vragen bedoelde gevallen overeenstemmen met de werkelijke omstandigheden die in het hoofdgeding aan de orde zijn.

1. Derde vraag

99. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in zaak C-126/18 in essentie te vernemen of het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk die, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, als startdatum voor de berekening van de vertragingsrente die verschuldigd is wegens te late betaling van de vergoeding, niet de datum neemt waarop de schade zich heeft voorgedaan, noch de datum waarop de als vergoeding voor de hoofdschade betaalde rente opeisbaar is geworden, maar een latere datum.

100. In dat verband wijs ik erop dat de verplichting om de schade die door schending van het Unierecht is veroorzaakt, in wezen volledig te vergoeden, mijns inziens als zodanig niet betekent dat de betrokken lidstaat verplicht is om in geval van te late betaling van de vergoeding vertragingsrente te betalen. De betaling van een dergelijke rente vloeit immers niet rechtstreeks voort uit de schending van het Unierecht door de betrokken lidstaat, maar eerder uit de objectieve omstandigheid dat de betrokken lidstaat een verschuldigde schuld te laat betaalt.

101. Dienaangaande meen ik dat het doeltreffendheidsbeginsel de lidstaten verplicht om in hun wetgeving te voorzien in de betaling van vertragingsrente voor het geval dat een vergoeding die verschuldigd is wegens de schending door de betrokken staat van zijn Unierechtelijke verplichtingen te laat wordt betaald. Anders zouden de lidstaten er op geen enkele wijze toe worden aangezet om die vergoeding te betalen aan particulieren die de gevolgen van een schending van het Unierecht hebben ondergaan, hetgeen ertoe zou leiden dat het recht van die particulieren op een volledige vergoeding volstrekt ondoeltreffend is.[49]

47 In het licht van de typologie van de in het Unierecht bestaande renten, zoals advocaat-generaal Bot die in zijn conclusie in de zaak Commissie/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170) heeft vastgesteld, meen ik dat de rente die verschuldigd is ter vergoeding van de schade ten gevolge van de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, en de rente waarin had moeten zijn voorzien ter compensatie van de geldontwaarding, onder het begrip „compensatierente" vallen en dat in de context van het hoofdgeding het begrip „vertragingsrente" moet worden gebruikt voor de rente die verschuldigd is in geval van te late betaling van de compensatierente.

48 Het blijkt trouwens dat Dalmandi, nadat zij daartoe een verzoek had ingediend, vertragingsrente heeft ontvangen wegens de te late betaling van de vergoeding waarop zij recht had.

49 Zie in dat verband arrest van 30 juni 2016, Ciup (C-288/14, niet-gepubliceerd, EU:C:2016:495, punt 46). Aangezien de verplichting om vertragingsrente te betalen, voortvloeit uit het doeltreffendheidsbeginsel en uit het recht op een volledige vergoeding, zijn de lidstaten vrij om het percentage van die vertragingsrente te bepalen, met dien verstande dat dit percentage de administratie ertoe moet aanzetten om die schuld onverwijld te betalen.

102. In het hoofdgeding lijkt Dalmandi van mening te zijn dat de vertragingsrente had moeten worden toegepast vanaf de datum waarop de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie is ingetrokken, of zelfs vanaf 28 juli 2011, de datum waarop het Hof arrest heeft gewezen in de zaak Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530), aangezien de belastingdienst haar automatisch schadeloos had moeten stellen voor de toepassing van die voorwaarde.

103. Het is juist dat wanneer het Hof vaststelt dat een lidstaat door een nationale wet toe te passen zijn Unierechtelijke verplichtingen niet is nagekomen, het beginsel van de voorrang van het Unierecht vereist dat die lidstaat onmiddellijk de maatregelen neemt die nodig zijn om die wetgeving in te trekken en dat zijn nationale autoriteiten de toepassing ervan onmiddellijk staken. [50]

104. Noch het beginsel van de voorrang van het Unierecht, noch dat van de doeltreffendheid van de rechtsmiddelen vereist echter dat de lidstaten spontaan voorzien in vergoeding van de schade die zij door schending van het Unierecht hebben veroorzaakt, of zelfs maar de verjaringstermijnen stuiten door, zoals Hongarije heeft gedaan, een administratieve vergoedingsprocedure in te stellen.

105. Indien het Hof vaststelt dat een door de autoriteiten van een lidstaat vastgestelde wettelijke of administratieve maatregel in strijd is met het Unierecht, is die staat verplicht om de betrokken maatregel in te trekken en, mits aan de Francovich-voorwaarden is voldaan, alle onrechtmatige gevolgen ervan te herstellen. [51]

106. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft onderstreept, zijn de procedureregels die de betaling van schadevergoeding wegens schending van het Unierecht regelen, echter afhankelijk van het nationale recht, dat kan vereisen dat een vordering tot betaling van schadevergoeding wordt ingesteld. [52] Derhalve leidt het loutere feit dat Hongarije, onmiddellijk na de uitspraak van het arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530), of zelfs na de vaststelling van de wijzigingswet, niet spontaan schadevergoeding heeft betaald aan de belastingplichtigen die door de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie schade hadden geleden, niet automatisch tot de toepassing van vertragingsrente op die vergoeding. *Alleen* indien de nationale wetgeving bepaalt dat ipso jure vertragingsrente begint te lopen vanaf de uitspraak van de beslissing waarbij een rechter vaststelt dat nationale wetgeving in strijd is met een hogere rechtsregel, moet de betrokken lidstaat die rente op grond van het gelijkwaardigheidsbeginsel spontaan toepassen.

107. Aangezien de lidstaten derhalve niet verplicht zijn om spontaan de schade te vergoeden die zij wegens schending van het Unierecht hebben veroorzaakt, kan een lidstaat in beginsel bepalen dat geen vertragingsrente begint te lopen vanaf de datum waarop de schade is ontstaan.

108. De lidstaten zijn evenmin verplicht te bepalen dat een dergelijke rente moet worden betaald onmiddellijk nadat de betrokken overheid of rechter heeft vastgesteld dat die schade moet worden vergoed.

109. Het is juist dat de lidstaten in geval van te late betaling van een op grond van het Unierecht verschuldigde vergoeding, in de betaling van een dergelijke rente moeten voorzien. Van de administratie kan echter niet worden verwacht dat zij die vergoeding onmiddellijk na de erkenning van de schade betaalt. [53] Het doeltreffendheidsbeginsel verplicht de lidstaten er dus niet toe als

50 Arrest van 13 juli 1972, Commissie/Italië (48/71, EU:C:1972:65, punt 7). In het hoofdgeding betekende dit dat Hongarije slechts verplicht was om op eigen initiatief de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie te staken en de overschotten aan aftrekbare btw terug te geven die nog bestonden op de dag van het arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530).

51 Zie in dat verband arrest van 16 december 1960, Humblet/Belgische Staat (6/60-IMM, EU:C:1960:48, blz. 1188).

52 Arrest van 4 oktober 2018, Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807, punt 123). Die oplossing is vrij logisch aangezien de precieze vergoeding van de geleden schade vereist dat bij de kwantificering van de schade rekening wordt gehouden met een aantal feitelijke parameters waarvan alleen de betrokkenen kennis kunnen hebben.

53 Zie naar analogie arrest van 15 maart 2018, Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, punt 20).

aanvangsdatum voor de berekening van de vertragingsrente de datum te nemen waarop de schade zich heeft voorgedaan of waarop de rente die is betaald als vergoeding voor de hoofdschade oorspronkelijk verschuldigd is geworden, maar verlangt dat die aanvangsdatum valt binnen een redelijke termijn nadat de schade door het betrokken bestuursorgaan of een rechter is erkend.

110. Zoals ik de nationale praktijk in het hoofdgeding begrijp, voorziet zij in de betaling van een dergelijke rente wanneer de administratie ter vergoeding van de schade geen rente heeft betaald binnen 30 dagen (in sommige gevallen 45 dagen) nadat een verzoek om schadevergoeding is ingediend, hetgeen voor de administratie een redelijke termijn lijkt te zijn om de gegrondheid van het verzoek te beoordelen. Een dergelijke termijn kan dus niet worden geacht in strijd te zijn met het doeltreffendheidsbeginsel.

111. Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, staat het aan de verwijzende rechter, die in zaak C-126/18 als enige op de hoogte is van de wijze waarop dat soort rente in andere omstandigheden wordt toegepast, om na te gaan of in het onderhavige geval geen kortere termijnen worden toegepast wanneer de betrokken lidstaat een vergoeding moet betalen om een uitsluitend op het nationale belastingrecht gebaseerde reden.

112. In die context geef ik als antwoord op de derde vraag in overweging dat de beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid van rechtsmiddelen aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale praktijk die in omstandigheden als die in het hoofdgeding als aanvangsdatum voor de berekening van de vertragingsrente die verschuldigd is wegens te late betaling van de vergoeding, niet de datum neemt waarop de rente ter vergoeding van de hoofdschade oorspronkelijk verschuldigd is geworden, maar een latere datum, op voorwaarde dat die datum valt binnen een redelijke termijn nadat de verplichting om die vergoeding te betalen, is erkend, en dat dezelfde datum wordt toegepast wanneer het gaat om een te late betaling van een uitsluitend op het nationale recht gebaseerde vergoeding.

2. Vierde vraag

113. Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in zaak C-126/18 in essentie te vernemen of het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk die belastingplichtigen ertoe verplicht om een bijzonder verzoek in te dienen teneinde vertragingsrente te verkrijgen, terwijl een dergelijk verzoek in andere gevallen waarin ook vertragingsrente verschuldigd is, niet is vereist, aangezien dat soort rente automatisch wordt toegekend.

114. In dat verband ben ik van mening dat de verplichting die aan de belastingplichtigen wordt opgelegd om een bijzonder soort verzoek in te dienen, op zich niet in strijd is met het doeltreffendheidsbeginsel. Een dergelijke verplichting leidt er immers niet toe dat – om het in de bewoordingen van het Hof te zeggen – de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt.[54] Indien die verplichting met terugwerkende kracht moet worden toegepast op belastingplichtigen die hun beroep hebben ingesteld voordat het Hof uitspraak heeft gedaan over de verenigbaarheid van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie met het Unierecht, zou zij echter elk nuttig effect aan dat beroep ontnemen (of ten minste kunnen ontnemen)[55] en derhalve in strijd moeten worden verklaard met het doeltreffendheidsbeginsel.

54 Arrest van 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punt 39).

55 Volgens de rechtspraak van het Hof staat het de lidstaten vrij om nieuwe regels toe te passen op de toekomstige gevolgen van situaties die onder de vroegere regeling zijn ontstaan. Zie arrest van 29 juni 1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, punt 25). Het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen verzet zich er evenwel tegen dat een belastingplichtige door een wijziging in de nationale regeling met terugwerkende kracht een op grond van een vroegere regeling verworven recht verliest. Arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 39).

115. Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, impliceert de vraag zoals die is geformuleerd, dat dit beginsel is geschonden. Zoals ik hierboven al heb uitgelegd, vereist het gelijkwaardigheidsbeginsel immers dat op beroepen op grond van het Unierecht en soortgelijke beroepen op grond van het nationale recht dezelfde procedureregels van toepassing zijn. [56]

116. In het hoofdgeding lijken bepaalde gegevens in het dossier echter te suggereren dat, in tegenstelling tot de premisse die aan de basis ligt van de vierde vraag zoals die door de verwijzende rechter is geformuleerd, niet alleen in omstandigheden als die welke aan de orde zijn (namelijk een schending van het Unierecht) een bijzonder verzoek moet worden ingediend, maar ook in bepaalde andere situaties, die uitsluitend onder het nationale recht vallen.

117. Derhalve stel ik voor om de vierde vraag te herformuleren, en te beantwoorden in die zin dat het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale praktijk die van de belastingplichtigen verlangt dat zij met het oog op het vorderen van vertragingsrente een bijzonder verzoek indienen, mits die verplichting geldt ongeacht of de schade die aan de oorsprong ligt van de te laat betaalde schuld voortvloeit uit een schending van het Unierecht dan wel uit een schending van het nationale recht.

3. Vijfde en achtste vraag

118. Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk op grond waarvan vertragingsrente alleen kan worden toegekend indien de belastingplichtige een verzoek heeft ingediend waarbij niet specifiek rente wordt gevorderd, maar de teruggaaf van het overschot aan aftrekbare btw dat nog bestaat op de datum waarop de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie is ingetrokken.

119. Die vraag ligt dicht bij de achtste vraag, waarmee de verwijzende rechter wenst te vernemen of het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel in de weg staan aan een nationale praktijk op grond waarvan de belastingplichtige slechts vertragingsrente kan vorderen indien hij teruggaaf kan vorderen van een overschot aan aftrekbare btw voor het aangiftetijdvak waarin de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie is ingetrokken.

120. Derhalve zal ik die twee vragen samen onderzoeken, zelfs al is er – zoals ik ze begrijp – een klein verschil tussen beide: de vijfde vraag gaat over een formeel vereiste, namelijk het vereiste dat de belastingplichtige een verzoek indient dat geen betrekking heeft op de schuld waarvoor de betaling te laat is, terwijl de achtste vraag een materiële voorwaarde betreft, namelijk dat de belastingplichtige teruggaaf van een overschot aan aftrekbare btw kan vragen voor het aangiftetijdvak waarin de met het Unierecht strijdige bepaling is ingetrokken.

121. In dat opzicht moet ik toegeven dat een praktijk die een belastingplichtige verplicht om voor vertragingsrente een bijzonder soort verzoek in te dienen, weliswaar ongebruikelijk is, maar er als zodanig niet toe leidt dat de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt. Een dergelijke voorwaarde is dus niet in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel, mits aan de volgende twee voorwaarden is voldaan.

122. Ten eerste moet de belastingplichtige er tijdig en op vrij duidelijke wijze van in kennis zijn gesteld dat hij een dergelijk verzoek moet indienen om vertragingsrente te verkrijgen.

56 Arrest van 28 januari 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, punt 71). Dat beginsel wordt echter niet geschonden indien het op grond van de nationale wetgeving voor de verkrijging van vertragingsrente is vereist dat een bijzonder verzoek wordt ingediend, terwijl een dergelijk vereiste voor andere soorten rente niet bestaat. Aangezien het gelijkwaardigheidsbeginsel alleen vereist dat dezelfde procedureregels gelden voor beroepen op grond van Unierecht en soortgelijke beroepen op grond van nationaal recht, verzet het zich niet tegen de toepassing van verschillende procedureregels op niet-soortgelijke rentetypen.

123. Ten tweede mag achter dat vereiste geen materiële voorwaarde schuilgaan. Met name mag dat vereiste niet tot gevolg hebben dat de betaling van vertragingsrente wordt beperkt tot belastingplichtigen die nog een overschot aan aftrekbare btw hadden toen de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie werd ingetrokken. De schade aan de oorsprong van de schuld kan zich immers geruime tijd vóór het belastingtijdvak voorafgaand aan het belastingtijdvak waarin de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie werd ingetrokken, hebben voorgedaan. In die situatie zou de belastingplichtige het recht moeten hebben om vertragingsrente te vorderen ingeval de vergoeding voor die schade te laat is betaald – voor zover dat recht niet is verjaard –, ook al heeft hij geen overschot aan aftrekbare btw meer.

124. Derhalve meen ik dat het doeltreffendheidsbeginsel zich ertegen verzet dat de lidstaten de betaling van vertragingsrente beperken tot belastingplichtigen die nog een overschot aan aftrekbare btw hadden op het moment dat de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie werd ingetrokken.

125. Het gelijkwaardigheidsbeginsel wordt mogelijkerwijs ook geschonden, indien de vereisten die in de vijfde en de achtste vraag worden genoemd, alleen worden toegepast in geval van te late betaling van een vergoeding wegens schending van het Unierecht en niet in geval van schending van een nationale rechtsregel. Er is echter onvoldoende informatie beschikbaar om na te gaan of dat in het hoofdgeding het geval is. [57]

126. Dat zou uiteraard helemaal anders zijn, wat betreft het vereiste dat de belastingplichtige teruggaaf van een overschot aan aftrekbare btw kan vorderen voor het aangiftetijdvak waarin de betrokken met het Unierecht strijdige bepaling werd ingetrokken, indien deze uitsluitend gold voor vorderingen van vertragingsrente wegens te late betaling van de vergoeding die verschuldigd was voor de zeer specifieke periode waarin een overschot aan aftrekbare btw werd vermeld in de btw-aangifte voorafgaand aan de vaststelling van de wijzigingswet.

127. Aangezien het betrokken vereiste niet zou verhinderen dat rente wordt betaald wegens te late betaling van een vergoeding die verschuldigd is voor schade die vóór die periode is geleden door een belastingplichtige die geen overschot aan aftrekbare btw meer had toen de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie werd ingetrokken, kan er in een dergelijk geval mijns inziens geen sprake zijn van schending van het doeltreffendheidsbeginsel. Dat vereiste zou immers gewoon neerkomen op de controle of er sprake is van daadwerkelijke schade, door de betrokkenen te vragen om mee te delen of zij voor het lopende belastingtijdvak een overschot aan aftrekbare btw hebben.

128. Gelet op het voorgaande stel ik voor om de vijfde en de achtste vraag te beantwoorden in die zin dat het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale praktijk volgens welke vertragingsrente alleen kan worden toegekend indien een belastingplichtige een verzoek heeft ingediend dat niet gericht is op de betaling van de vergoeding die verschuldigd is voor alle schade die voortvloeit uit de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, maar op de teruggaaf, op de datum van intrekking van die voorwaarde, van het op dat ogenblik bestaande overschot aan aftrekbare btw, mits de belastingplichtige een dergelijk verzoek ook kan indienen als hij op die datum geen overschot aan aftrekbare btw meer heeft en dat vereiste ook geldt in geval van te late betaling van een vergoeding voor schending van een nationale rechtsregel.

57 Aangezien een dergelijk vereiste zou betekenen dat een specifieke termijn wordt ingevoerd om vertragingsrente te verkrijgen, moet met name worden nagegaan of dat vereiste ook geldt in soortgelijke situaties die uitsluitend op nationaal recht zijn gebaseerd.

4. Zesde vraag

129. Met zijn zesde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk van een lidstaat waarbij vertragingsrente alleen wordt toegekend voor het bedrag van het financiële verlies dat zich heeft voorgedaan in het aan de indiening van het verzoek voorafgaande btw-aangiftetijdvak.

130. In dat verband zij eraan herinnerd dat de schade in het hoofdgeding is ontstaan doordat de belastingdienst een in een belastingaangifte opgegeven overschot aan aftrekbare btw niet binnen de in het nationale recht bepaalde termijn heeft terugbetaald.

131. Aangezien een nationale praktijk als die in het hoofdgeding erin voorziet dat vertragingsrente alleen van toepassing is op het bedrag van de schade die zich heeft voorgedaan tijdens het btw-aangiftetijdvak dat voorafgaat aan de indiening van het verzoek, vereist zij dat een verzoek wordt ingediend voor elk belastingtijdvak en stelt zij een vervaltermijn vast. Die vervaltermijn is gelijk aan de resterende duur van het belastingtijdvak waarin het financiële verlies zich heeft voorgedaan, vermeerderd met de duur van het volgende belastingtijdvak. Ik stel voor om die twee gevolgen van de nationale praktijk aansluitend afzonderlijk te onderzoeken.

132. Voor zover de nationale praktijk ertoe leidt dat de belastingplichtigen worden verplicht een verzoek in te dienen in het bijzondere geval waarin zij beweren verlies en schade te hebben geleden, lijkt zij niet in strijd te zijn met het doeltreffendheids- of het gelijkwaardigheidsbeginsel, mits dezelfde voorwaarde ook geldt in geval van te late betaling van een schuld die voortvloeit uit schending van een nationale rechtsregel. [58]

133. Voor zover die nationale praktijk ertoe leidt dat er een vervaltermijn wordt ingevoerd, kan zij in strijd zijn met het doeltreffendheidsbeginsel indien die vervaltermijn te kort is om een redelijk omzichtige en oplettende particulier in staat te stellen om een verzoek om vertragingsrente in te dienen, rekening houdend met de omvang van de in dat verband geldende vormvereisten en de omvang van de relevante informatie die hem ter kennis is gebracht.

134. Dat zou ook het geval zijn wanneer de nationale praktijk retroactief zou worden toegepast – dat wil zeggen op tijdvakken die vóór de invoering ervan liggen – en er zodoende aan in de weg zou staan dat vertragingsrente wordt toegekend wegens te late betaling van schadevergoeding in verband met een tijdvak voorafgaand aan het verzoek. In een dergelijke situatie is het immers duidelijk dat de belastingplichtigen die termijn niet kunnen naleven, aangezien zij niet konden voorzien dat die zou worden vastgesteld. Het is evenwel de taak van de verwijzende rechter om die twee aspecten te beoordelen.

135. Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, staat het aan de nationale rechter om te bepalen of in ten minste één vergelijkbare situatie een soortgelijke termijn wordt toegepast op een uitsluitend op het nationale recht gebaseerde schuld.

136. Derhalve geef ik in overweging om de zesde vraag te beantwoorden in die zin dat het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale praktijk waarbij vertragingsrente alleen wordt toegepast met betrekking tot het bedrag van het financiële verlies dat is geleden in het btw-aangiftetijdvak voorafgaand aan de

58 Zie de punten 114 en 121 van deze conclusie voor een grondigere analyse.

indiening van het verzoek, mits de door die praktijk vastgestelde vervaltermijn niet te kort is om een redelijk omzichtige en oplettende particulier in staat te stellen om een verzoek om vertragingsrente in te dienen, en voor zover die termijn niet retroactief wordt toegepast en ook geldt bij te late betaling van een schuld die voortvloeit uit schending van een nationale rechtsregel.

5. Zevende vraag

137. Met zijn zevende vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk die de belastingplichtige definitief de mogelijkheid ontneemt om vertragingsrente te vorderen op grond dat de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie ten tijde van de toepassing ervan van kracht was, en dat de vervaltermijn om een dergelijke vordering in te stellen is verstreken.

138. Wat het eerste deel van de vraag betreft, zij er opnieuw aan herinnerd dat de betaling van vertragingsrente noodzakelijk is om de doeltreffendheid te waarborgen van het recht van elke particulier om een volledige vergoeding te verkrijgen voor schade die het gevolg is van schending van het Unierecht door een lidstaat. Derhalve meen ik dat het feit dat de bepaling die nadien in strijd met het Unierecht is verklaard, van kracht was op het moment waarop zij werd toegepast, de niet-toekenning van vertragingsrente niet kan rechtvaardigen. [59]

139. Wat het tweede deel van de vraag betreft, merk ik op dat het Hof reeds heeft erkend dat de vaststelling van redelijke beroepstermijnen verenigbaar is met het Unierecht [60], ook al leidt het verstrijken van die termijnen per definitie tot de gehele of gedeeltelijke afwijzing van de ingestelde vordering. [61] Om verenigbaar te zijn met het Unierecht moeten de verjaringstermijnen die worden toegepast op schadevorderingen wegens schending van het Unierecht echter in overeenstemming zijn met het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel.

140. In het hoofdgeding voorziet de nationale praktijk in een dubbele vervaltermijn. [62]

141. De eerste termijn betreft het belastingaangiftetijdvak waarvoor vergoeding kan worden gevorderd. Blijkens de informatie in het aan het Hof toegezonden dossier kan volgens de nationale praktijk op basis van § 164, lid 1, van het wetboek fiscaal procesrecht alleen schade worden vergoed die zich heeft voorgedaan sinds het laatste aangiftetijdvak in 2005.

59 In het hoofdgeding werd die grond echter niet aangevoerd ter rechtvaardiging van de niet-betaling van vertragingsrente, maar als reden om voor de berekening van de schadevergoeding die verschuldigd was wegens de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, niet een rentevoet toe te passen gelijk aan tweemaal de basisrentevoet van de nationale centrale bank.

60 Zie bijvoorbeeld arrest van 19 juni 2014, Specht e.a. (C-501/12–C-506/12, C-540/12 en C-541/12, EU:C:2014:2005, punt 115).

61 Arrest van 20 december 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punt 42).

62 Die dubbele vervaltermijn betekent dat de vaststelling van de wijzigingswet de lopende vervaltermijnen heeft gestuit.

142. Een dergelijke vervaltermijn lijkt niet in strijd te zijn met het doeltreffendheidsbeginsel, aangezien hij de uitoefening van de door het Unierecht aan de particulieren verleende rechten niet praktisch onmogelijk of uiterst moeilijk maakt.[63] Het Hof heeft immers reeds erkend dat vervaltermijnen van drie[64] of zelfs twee jaar[65] verenigbaar zijn met het Unierecht. Verder blijkt die termijn ook niet in te druisen tegen het gelijkwaardigheidsbeginsel, aangezien dezelfde vijfjarige vervaltermijn lijkt te gelden voor compenserende rechtsmiddelen die zijn gebaseerd op de schending van nationaal recht. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om dat na te gaan.

143. De tweede vervaltermijn betreft de termijn waarbinnen de belastingplichtige zijn verzoek om vergoeding moest indienen.

144. Op dat punt kan uit de beschrijving van de feiten in zaak C-126/18, die ter terechtzitting ook door de Hongaarse regering ter sprake zijn gebracht, worden afgeleid dat de belastingplichtigen, zelfs indien zij geen bijzonder verzoek hadden ingediend, beschikten over een termijn van vijf jaar vanaf de intrekking van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie om een schadevordering in te dienen.

145. Aangezien de vervaltermijn niet loopt vanaf het moment waarop de schade zich heeft voorgedaan, lijkt de nationale praktijk neer te komen op een verlenging van de oorspronkelijke vervaltermijn van § 164, lid 1, van het wetboek fiscaal procesrecht.[66] Indien dat juist is, is Hongarije veel verder gegaan dan wat het Unierecht vereiste, namelijk te voorzien in een voldoende lange vervaltermijn teneinde particulieren in staat te stellen om hun door het Unierecht toegekende rechten uit te oefenen. Ik zie niet in hoe het doeltreffendheidsbeginsel in een dergelijke context zou kunnen zijn geschonden.

146. Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, blijkt niet uit het dossier dat er een gunstigere vervaltermijn van toepassing is wanneer de Kúria oordeelt dat een bepaling in strijd is met een hogere nationale norm.

147. Derhalve stel ik voor om de zevende vraag in die zin te beantwoorden dat het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale praktijk die belastingplichtigen definitief de mogelijkheid ontneemt om vertragingsrente te vorderen op grond dat de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie van kracht was toen zij werd toegepast. Die beginselen verzetten zich echter niet tegen een nationale praktijk die belastingplichtigen definitief de mogelijkheid ontneemt om vertragingsrente te vorderen op grond dat de vervaltermijn voor de indiening van een dergelijke vordering is verstreken, voor zover die vervaltermijn i) niet onredelijk kort is en ii) ook geldt voor de te late betaling van schulden met betrekking tot schade die is veroorzaakt door een bepaling die in strijd is met het nationale recht. Om mogelijke twijfel te vermijden: mijns inziens is het duidelijk dat de in casu toepasselijke vijfjarige vervaltermijn op zich niet als onredelijk kort kan worden beschouwd.

63 Wanneer het Hof vaststelt dat een nationale regeling in strijd is met het Unierecht, zijn de betrokken lidstaten dus niet verplicht situaties te herzien die, na uitputting van de beschikbare rechtsmiddelen of na het verstrijken van de voor die rechtsmiddelen vastgestelde termijnen, definitief zijn geworden. Zie bijvoorbeeld arrest van 8 maart 1988, Brown/Hof van Justitie (125/87, EU:C:1988:136, punt 14), en naar analogie arresten van 30 september 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, punt 38); 16 maart 2006, Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178, punt 20), en 10 juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punt 58).

64 Arrest van 15 april 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, punt 28).

65 Arrest van 15 december 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10, EU:C:2011:844, punt 25). In geval van door ambtenaren en personeelsleden van de instellingen betaalde gemeenschapsbelasting, is de beroepstermijn de termijn die is bepaald in het Statuut van de ambtenaren van de Europese Unie en de regeling welke van toepassing is op de andere personeelsleden van de Europese Unie. Volgens de rechtspraak van het Gerecht bedraagt de termijn drie maanden vanaf de salarisafrekening waaruit duidelijk en voor het eerst een besluit van financiële aard blijkt. Zie bijvoorbeeld 14 december 2017, Campo e.a./EDEO (T-577/16, niet-gepubliceerd, EU:T:2017:909, punten 34-36).

66 Op grond van die bepaling had Hongarije kunnen weigeren om gevolg te geven aan verzoeken met betrekking tot schade die is ingetreden meer dan vijf jaar na de laatste dag van het kalenderjaar waarin de aangifte of kennisgeving met betrekking tot die belasting had moeten worden gedaan of, bij gebreke van een dergelijke aangifte of kennisgeving, van het kalenderjaar waarin de belasting had moeten worden betaald.

V. Conclusie

148. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de vragen van de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság en de Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság als volgt te beantwoorden:

„1) Het beginsel van de voorrang van het Unierecht moet in een situatie als die welke de verwijzende rechters hebben beschreven, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij de rente die verschuldigd is ter vergoeding van schade als gevolg van de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, wordt berekend op basis van de rentevoet die de bevoegde centrale bank toepast op de belangrijkste herfinancieringsverrichtingen, en die rentevoet niet wordt verhoogd teneinde rekening te houden met de rentevoet die een belastingplichtige die geen kredietinstelling is, had kunnen verkrijgen om hetzelfde bedrag te lenen, noch wordt voorzien in rente om de geldontwaarding te compenseren, waardoor de verschuldigde vergoeding in waarde vermindert, wanneer zij is berekend op de datum waarop de schade definitief is geworden.

2) De beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid van rechtsmiddelen moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale praktijk die in omstandigheden als die in het hoofdgeding als aanvangsdatum voor de berekening van de vertragingsrente die verschuldigd is wegens te late betaling van de vergoeding, niet de datum neemt waarop de rente ter vergoeding van de hoofdschade oorspronkelijk verschuldigd is geworden, maar een latere datum, op voorwaarde dat die datum valt binnen een redelijke termijn nadat de verplichting om die vergoeding te betalen, is erkend, en dat dezelfde datum wordt toegepast wanneer het gaat om een te late betaling van een uitsluitend op het nationale recht gebaseerde vergoeding.

3) Het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale praktijk die van de belastingplichtigen verlangt dat zij met het oog op het vorderen van vertragingsrente een bijzonder verzoek indienen, mits die verplichting geldt ongeacht of de schade die aan de oorsprong ligt van de te laat betaalde schuld voortvloeit uit een schending van het Unierecht dan wel uit een schending van het nationale recht.

4) Het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale praktijk volgens welke vertragingsrente alleen kan worden toegekend indien een belastingplichtige een verzoek heeft ingediend dat niet gericht is op de betaling van de vergoeding die verschuldigd is voor alle schade die voortvloeit uit de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, maar op de teruggaaf, op de datum van intrekking van die voorwaarde, van het op dat ogenblik bestaande overschot aan aftrekbare btw, mits de belastingplichtige een dergelijk verzoek ook kan indienen als hij op die datum geen overschot aan aftrekbare btw meer heeft en dat vereiste ook geldt in geval van te late betaling van een vergoeding voor schending van een nationale rechtsregel.

5) Het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale praktijk waarbij vertragingsrente alleen wordt toegepast met betrekking tot het bedrag van het financiële verlies dat is geleden in het btw-aangiftetijdvak voorafgaand aan de indiening van het verzoek, mits de door die praktijk vastgestelde vervaltermijn niet te kort is om een redelijk omzichtige en oplettende particulier in staat te stellen om een verzoek om vertragingsrente in te dienen, en voor zover die termijn niet retroactief wordt toegepast en ook geldt bij te late betaling van een schuld die voortvloeit uit schending van een nationale rechtsregel.

6) Het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale praktijk die belastingplichtigen definitief de mogelijkheid ontneemt om vertragingsrente te vorderen op grond dat de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie van kracht was toen zij werd toegepast. Die beginselen verzetten zich echter niet tegen een nationale

praktijk die belastingplichtigen definitief de mogelijkheid ontneemt om vertragingsrente te vorderen op grond dat de vervaltermijn voor de indiening van een dergelijke vordering is verstreken, voor zover die vervaltermijn i) niet onredelijk kort is en ii) ook geldt voor de te late betaling van schulden met betrekking tot schade die is veroorzaakt door een bepaling die in strijd is met het nationale recht."