



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
GERARDA HOGANA,
predstavljeni 11. septembra 2019¹

Združeni zadevi C-13/18 in C-126/18

Sole-Mizo Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(upravno in delovno sodišče v Szegedu, Madžarska))

in

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi
Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szekszárdu, Madžarska))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES –
Neizpolnitev obveznosti države članice – Odgovornost držav članic – Pravica do polnega nadomestila
ali pravica do primerne nadomestila – Izračun dolgovanih obresti za nadomestitev povzročene
škode – Načeli učinkovitosti in enakovrednosti – Področje uporabe“

1. Ta predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki sta ju vložili Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi
Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szegedu, Madžarska) in Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi
Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szekszárdu, Madžarska), se nanašata na obseg pravice državljana
do nadomestila, ker država članica ni izpolnila obveznosti, ki so ji naložene s pravom Unije.

2. Predloga sta bila vložena v okviru sporov med Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) in Dalmandi Mezőgazdasági
Zrt. (C-126/18) ter Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nacionalna davčna in
carinska uprava, direktorat za pritožbe, Madžarska). Nanašata se na zakonitost nacionalne prakse, ki jo
je izoblikovala madžarska vlada v zvezi z nadomestilom zavezancem za DDV zaradi uporabe pogoja,
določenega z nacionalno zakonodajo, za katerega je Sodišče naknadno odločilo, da je v nasprotju
s pravom Unije. Kot navajam v predlogu, se zdi, da ta nacionalna praksa z nekaterih vidikov presega
tisto, kar se zahteva na podlagi prava Unije, medtem ko z nekaterih drugih vidikov ne izpolnjuje teh
zahtev.

3. Pred obravnavo postavljenih vprašanj je treba najprej opredeliti upoštevne določbe prava Unije in
nacionalnega prava.

¹ Jezik izvirnika: angleščina.

I. Pravo Unije

A. Direktiva 2006/112

4. Člen 183 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) določa:

„Če za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.

Države članice pa lahko zavrnejo vračilo ali prenos, če je znesek presežka neznaten.“

B. Nacionalno pravo

1. Pravila, ki urejajo postopek vračila DDV

5. Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (zakon CXXIII iz leta 2011 o spremembi zaradi harmonizacije zakona CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost in o ureditvi posebnega postopka za vračilo davka, v nadaljevanju: zakon o spremembah) vsebuje naslednjo določbo:

„Odstavek 1

(1) Zneski, v zvezi s katerimi davčni zavezanec v zadnjem obračunu DDV, ki ga je moral predložiti pred začetkom veljavnosti tega zakona ([...] v nadaljevanju: obračun), ni mogel uveljavljati pravice do vračila v skladu s členom 186, od (2) do (4), általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [zakon o DDV], ki je bil s tem zakonom razveljavljen - le za znesek, ki ga je davčni zavezanec vpisal kot davek za neplačane nabave - so lahko predmet zahteve za vračilo, ki jih davčni zavezanec vложи pri davčnih organih do 20. oktobra 2011 na obrazcu, ki je na voljo v ta namen; ne glede na to obdobje lahko davčni zavezanec v obračunu, ki se ujema s shemo, ki se uporablja zanj, zgoraj navedene zneske všteje kot postavko, zaradi katere se zniža znesek davka, ki ga je dolžan plačati, ali v obračunu uveljavlja pravico do vračila. Ta zahteva se za namene uporabe določb adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [zakon XCII iz leta 2003 o davčnem postopku] šteje za napoved. Roka za vložitev te zahteve ni mogoče podaljšati.

(2) Davčni zavezanec lahko v vlogi, oddani do 20. oktobra 2011, od davčnih organov zahteva izvedbo nove revizije obračuna za obdobje pred začetkom veljavnosti tega zakona za namene ponovnega pregleda predhodno ugotovljenih pravnih posledic le, če so mu bile z odločbo, ki je na podlagi predhodne revizije postala dokončna, naložene davčna globa ali zamudne obresti na podlagi odstavka 186, od (2) do (4), [zakona o DDV], razveljavljenega s tem zakonom, ali odstavka 48(7) általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [zakon LXXIV iz leta 1992 o davku na dodano vrednost; nekdanjega zakona o DDV]. Davčni zavezanec lahko tako zahtevo vложи, tudi če ne uporabi določb pododstavka 1 zgoraj. Rok za vložitev te zahteve je zastaralni rok, ki ga davčni zavezanec ne more biti oproščen.

[...]

Odstavek 3

Odstavek 186, od (2) do (4), [zakona o DDV], razveljavljen s tem zakonom, in odstavek 48(7) [nekdanjega zakona o DDV] se ne uporabljata za zadeve, ki se na datum začetka veljavnosti tega zakona še obravnavajo, ali zadeve, vložene v obravnavo po tem datumu.“

2. Madžarski zakonik o davčnem postopku

6. Odstavek 37(4) in (6) adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon XCII iz leta 2003 o sprejetju zakonika o davčnem postopku, v nadaljevanju: zakonik o davčnem postopku) je v prvotni različici, ki jo v svojem stališču navaja madžarska vlada² in ki je edina predložena Sodišču, določa:

„(4) Rok za plačilo proračunske subvencije, dolgovane davčnemu zavezancu, se uredi s prilogami k temu zakonu ali s posebnim zakonom. Proračunsko dotacijo ali DDV, katerega vračilo se zahteva, je treba plačati v 30 dneh po prejemu zahteve (napovedi), vendar ne pred iztekom roka za plačilo, ki se podaljša na 45 dni, če znesek DDV, ki ga je treba vrniti, presega 500.000 forintov [HUF]. [...]

(6) Če davčna uprava s plačilom zamuja, plača obresti po stopnji, enaki stopnji zamudnih obresti za vsak dan zamude [...]“.

7. Odstavek 124/C zakonika o davčnem postopku v različici, ki jo navajata predložitveni sodišči³ določa:

„(1) Če Alkotmánybíróság [(ustavno sodišče, Madžarska)], Kúria [(vrhovno sodišče, Madžarska)] ali Sodišče Evropske unije z retroaktivnim učinkom ugotovi, da je pravno pravilo, s katerim je določena davčna obveznost, v nasprotju z ustavo ali zavezujočim aktom Evropske unije ali – v primeru občinskega odloka – katerim koli drugim pravnim pravilom, in če zaradi te sodne odločbe za davčnega zavezanca nastane pravica do vračila na podlagi določb tega odstavka, prvotni davčni organ na zahtevo davčnega zavezanca izvede vračilo, in sicer v skladu s postopki, določenimi v zadevni odločbi.

(2) Davčni zavezanec lahko pisno zahtevo pri davčnem organu vloži v 180 dneh od objave ali vročitve odločbe Alkotmánybíróság [(ustavno sodišče)], Kúria [(vrhovno sodišče)] ali Sodišča Evropske unije; po izteku tega roka ne bo ugodeno nobeni zahtevi za odpravo prekluzije. Davčni organ zahtevo zavrne, če je na datum objave ali vročitve odločbe pravica do vložitve zahteve za vračilo že ugasnila.

[...]

(6) Če je pravica davčnega zavezanca do vračila utemeljena, davčni organ na davek, ki ga je treba vrniti, v času vračila plača obresti po stopnji, enaki temeljni obrestni meri centralne banke, ki se izračunajo od datuma plačila davka do datuma, ko je odločba o priznanju vračila postala dokončna. Vračilo zapade v plačilo na datum, ko odločba o njegovem priznanju postane dokončna, izvesti pa ga je treba v 30 dneh od datuma zapadlosti. Z izjemo odstavka 37(6) se določbe v zvezi s plačilom proračunskih subvencij mutatis mutandis uporabljajo za vračilo, urejeno s tem odstavkom z izjemo odstavka 37(6).“

2 Kljub več spremembam pa se zdi, da je vsebina te določbe v bistvu ostala enaka, z izjemo tega, da se 45-dnevno obdobje zdaj uporablja, če zahtevke za vračilo presega znesek 1.000.000 forintov (HUF).

3 Zdi se, da v različici te določbe, ki se je uporabljala do 31. decembra 2011, Kúria ni bilo med navedenimi sodišči.

8. Odstavek 124/D, pododstavka (1) do (3), navedenega zakonika o davčnem postopku v različici, ki jo navajata predložitveni sodišči, določa:

„(1) Če s tem odstavkom ni določeno drugače, se za vloge za vračilo, ki temeljijo na pravici do odbitka DDV, uporabljajo določbe odstavka 124/C.

(2) Davčni zavezanec lahko pravico iz pododstavka 1 zgoraj uveljavlja z napovedjo za popravek - vloženo v 180 dneh od objave ali vročitve odločbe Alkotmánybíróság [(ustavno sodišče)] ali Sodišča Evropske unije - ene ali več napovedi za davčno leto ali davčna leta, v katerih je zadevna pravica do odbitka nastala. Po izteku tega roka ne bo dopuščena nobena izvršitvena odločba.

(3) Če je iz izkaza, kakor je bil spremenjen z napovedjo za popravek, razvidno, da je davčni zavezanec upravičen do vračila bodisi zaradi znižanja davka, ki ga mora plačati, bodisi zaradi povečanja vračljivega zneska – ob čemer se upoštevajo tudi pogoji vračila davka, ki se zabeleži negativno, kot to določa zakon o DDV, veljaven na datum nastanka pravice do odbitka – davčni organ za znesek, ki ga je treba vrniti, uporabi obrestno mero, ki se ujema s temeljno obrestno mero centralne banke, izračunano za obdobje med datumom, določenim za plačilo v napovedi ali napovedih, na katere se nanaša napoved za popravek, ali datumom zapadlosti – oziroma datumom plačila davka, če je ta poznejši – in datumom, ko je bila napoved za popravek vložena. Vračilo - za katero se uporabljajo določbe v zvezi s plačilom proračunskih subvencij – je treba izvesti v 30 dneh po vložitvi napovedi za popravek.“

9. Odstavek 135(4) istega zakonika, v različici, ki jo navajata predložitveni sodišči, določa:

„Če je odločba, ki jo izda davčni organ, ali odmera davka tega organa na podlagi informacij, ki so mu predložene, nezakonita in je davčni zavezanec torej upravičen do vračila, davčni organ na znesek, ki ga je treba vrniti, plača obresti po enaki stopnji, kot se obračunavajo zamudne obresti, razen če je mogoče napako pri odmeri davka pripisati razlogu, nastalemu znotraj področja odgovornosti davčnega zavezanca ali osebe, ki ji je naložena obveznost predložitve podatkov.“

10. Odstavek 164(1) v različici, ki jo navajata predložitveni sodišči, zakonika o davčnem postopku določa:

„Pravica do odmere davka ugasne pet let po zadnjem dnevu koledarskega leta, v katerem bi morala biti opravljena napoved ali vročitev v zvezi z davkom oziroma – če take napovedi ali vročitve ni – v katerem bi moral biti davek plačan. Če zakon ne določa drugače, pravica do zahteve za proračunsko subvencijo in pravica do vračila preplačanih zneskov ugasneta pet let po zadnjem dnevu koledarskega leta, v katerem je pravica do zahteve za subvencijo ali vračilo nastala.“

11. Odstavek 165(2) tega zakonika v različici, ki jo navajata predložitveni sodišči, določa:

„Stopnja zamudnih obresti za vsak koledarski dan se ujema z 1/365 dvakratnika temeljne obrestne mere centralne banke, ki je veljala na datum njene uporabe. Na same zamudne obresti ni mogoče obračunati zamudnih obresti. Osrednja davčna in carinska uprava ne odredi plačila zamudnih obresti za zneske, nižje od 2000 HUF.“

II. Ozadje spora

12. Na podlagi odstavka 48(7) nekdanjega zakona o DDV, ki je veljal med 1. januarjem 2005 in 31. decembrom 2007, ter nato odstavka 186(2) zakona o DDV, ki je veljal med 1. januarjem 2008 in 26. septembrom 2011, je bilo vračilo presežnega odbitnega DDV (to je preostalega zneska, potem ko je bil dolgovani DDV odbit od odbitnega DDV) pogojeno s celotnim plačilom transakcij, zaradi katerih je nastal odbitni DDV (v nadaljevanju: pogoj o plačilu pridobitev). Če plačilo ni bilo izvedeno, je bilo treba ta presežek prenesti v naslednje davčno obdobje, kar pomeni, da se je odbil od zneska DDV, ki ga je bilo treba plačati za naslednje obdobje.

13. Sodišče je v sodbi z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530), razsodilo, da je odstavek 186(2) zakona o DDV v nasprotju s členom 183 Direktive o DDV.

14. Z zakonom o spremembah, ki ga je sprejel madžarski parlament po izreku te sodbe, je bil z učinkom od 27. septembra 2011 razveljavljen odstavek 186, od (2) do (4), zakona o DDV. Zdaj je vračilo presežnega odbitnega DDV mogoče, ne da bi bilo treba čakati plačilo pridobitev, dolgovane za transakcijo, v zvezi s katero je DDV odbiten. Glede tega je predložitveno sodišče v zadevi C-126/18 navedlo, da lahko v skladu s to zakonodajo davčni zavezanci:

- z vlogo za vračilo plačanega DDV, ki jo predložijo v prekluzivnem roku, zaprosijo za izredno vračilo,
- enako zahtevajo v svojih davčnih obračunih ali
- plačani DDV uporabijo v svojih davčnih obračunih za znižanje dolgovanega davka.

15. Sodišče je v sklepu z dne 17. julija 2014 v zadevi Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neobjavljen, EU:C:2014:2127, točka 39, v nadaljevanju: sklep Delphi) razsodilo, da je pravo Unije in zlasti člen 183 Direktive o DDV treba razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji in praksi države članice, ki izključuje plačilo obresti v zvezi z zneskom presežka odbitnega DDV, ki ga zaradi nacionalne določbe, za katero se šteje, da je v nasprotju s pravom Unije, ni bilo mogoče vrniti v razumnem roku. Vendar je Sodišče v nadaljevanju še navedlo, da mora zaradi neobstoja zakonodaje Evropske unije na tem področju nacionalno pravo ob spoštovanju načel enakovrednosti in učinkovitosti določiti pogoje izplačila takih obresti.

16. Po izreku sklepa Delphi je madžarska davčna uprava izoblikovala upravno prakso, o kateri je Kúria (vrhovno sodišče) odločilo z odločbo št. Kfv.I.35.472/2016/5 z dne 24. novembra 2016, ki je bila podlaga za sprejetje načelne odločbe (št. EBH2017.K18), imenovane „Preizkus (glede obrestne mere in prekluzivnega roka) vprašanja obresti na DDV, ki so se nujno natekle zaradi pogoja plačila“ („načelna odločba vrhovnega sodišča št. 18/2017“).

17. V skladu z načelno odločbo vrhovnega sodišča št. 18/2017 je treba za namene izračuna zamudnih obresti na znesek DDV, ki ni bil ustrezno vrnjen zaradi predhodnega pogoja o plačanih pridobitvah, upoštevati dve obdobji:

- Za obdobje med datumom, ki sledi zadnjemu dnevu roka za vložitev obračuna DDV, in datumom poteka roka za vložitev naslednjega obračuna se po analogiji uporabljata odstavek 124/C in 124/D zakonika o davčnem postopku, ki ureja položaj, ko Alkotmánybíróság (ustavno sodišče) ali Kúria (vrhovno sodišče) ugotovi, da se s katerim od pravil krši višje nacionalno pravilo. V skladu z navedeno odločbo namreč davčni organ v obeh teh položajih ni kršil zakonodaje, ampak je le uporabil pravila nacionalne zakonodaje, ki so takrat veljala. Na podlagi teh dveh zakonskih določb je tako obrestna mera, ki se uporablja, enaka navadni temeljni obrestni meri centralne banke.

- Za obdobje, ki se začne z datumom, ko so obresti, ki jih mora plačati davčni organ, zapadle v plačilo, in traja do datuma, ko pristojni davčni organ dejansko plača obresti, je treba uporabiti odstavek 37(6) zakonika o davčnem postopku. V tem primeru se obrestna mera za vsak dan zamude ujema s stopnjo za zamudne obresti, to je dvakratnikom temeljne obrestne mere centralne banke. Te obresti se morajo izračunati od datuma, ko je davčni organ prejel zahtevek za izredno vračilo ali davčni obračun, ki vsebuje zahtevek za vračilo.

III. Dejansko stanje in predloga za sprejetje predhodne odločbe

A. Zadeva C-13/18

18. Družba Sole-Mizo je 30. decembra 2016 na podlagi sklepa Delphi pri davčnem organu vložila zahtevek za plačilo obresti na zneske presežnega odbitnega DDV, ki ni bil pravočasno vrnjen zaradi uporabe pogoja o plačanih pridobitvah. Ta zahtevek se je nanašal na različna poročevalna obdobja od decembra 2005 do junija 2011. Zahtevek je vključeval tudi obrestne obresti zaradi prepoznega plačila teh obresti.

19. Prvostopenjski davčni organ je z odločbo z dne 3. marca 2017 delno ugodil zahtevku družbe Sole-Mizo in odredil plačilo obresti v višini 99.630.000 HUF (približno 321.501 EUR), zavrnil pa je zahtevek te družbe glede obrestnih obresti zaradi prepoznega plačila teh obresti.

20. Drugostopenjski davčni organ je z odločbo z dne 19. junija 2017, ki jo je sprejel po pritožbi, ki jo je vložila družba Sole-Mizo, prvo odločbo spremenil in odločil v korist te družbe, pri čemer je odredil plačilo obresti v višini 104.165.000 HUF (približno 338.891 EUR). Izračunal ga je z uporabo obrestne mere v višini navadne temeljne obrestne mere centralne banke. Del te odločbe o zavrnitvi zahtevka za plačilo obrestnih obresti je drugostopenjski davčni organ razveljavil in izračun teh obresti naložil prvotnemu davčnemu organu.

21. Družba Sole-Mizo je zoper odločbo višjega davčnega organa z dne 19. junija 2017 pri nacionalnem sodišču vložila tožbo, v kateri je trdila, da bi bilo treba v skladu z odstavkom 37(6) zakonika o davčnem postopku obresti za nadomestitev škode, nastale zaradi uporabe pogoja o plačanih pridobitvah, izračunati po stopnji, enaki dvakratniku temeljne obrestne mere centralne banke.

22. Nacionalno sodišče zato sprašuje, ali bi bilo treba dolgovane obresti izračunati na podlagi stopnje, ki se ujema z navadno temeljno obrestno mero centralne banke, ali na podlagi stopnje, ki se ujema z njenim dvakratnikom. Zlasti sodišče dvomi o tem, ali je načelna odločba Vrhovnega sodišča št. 18/2017 – v skladu s katero se odstavek 37(6) zakonika o davčnem postopku ne uporablja po analogiji za „prvo obdobje“, ker davčna uprava takrat ni storila nobene kršitve, saj je zgolj uporabljala takrat veljavne določbe nacionalne zakonodaje – skladna z načelom enakovrednosti, določenim s pravom Unije. Nacionalno sodišče meni, da pravo Unije nasprotuje takemu razlogovanju.

23. V teh okoliščinah je Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szegedu, Madžarska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali je praksa države članice, v skladu s katero se pri presoji upoštevni določb o [obrestih] predpostavlja, da nacionalni davčni organ ni zagrešil kršitve (opustitve) – torej, da ni prišel v zamudo glede nepovratnega dela DDV, ki ustreza neplačanim pridobitvam davčnih zavezancev – saj je ob odločanju navedenega nacionalnega organa veljala nacionalna ureditev, ki je kršila pravo [Unije], Sodišče pa je šele kasneje razglasilo neskladnost pogoja iz te ureditve s pravom [Unije], v skladu z določbami prava [Unije], z [Direktivo o DDV] (ob upoštevanju zlasti člena 183 te direktive) ter z načeli učinkovitosti, neposrednega učinka in enakovrednosti?

2. Ali sta zakonodaja in praksa države članice, ki pri preučitvi zadevnih določb o [obrestih] razlikujeta med tem, ali davčni organ davka ni vrnil v skladu z veljavnimi nacionalnimi določbami – ki so poleg tega kršile pravo [Unije] – ali pa davka ni vrnil ob kršitvi teh določb, in ki glede zneska zapadlih obresti od DDV, katerega vrnitve ni bilo mogoče zahtevati v razumnem roku zaradi pogoja v nacionalnem pravu, za katerega je Sodišče ugotovilo, da je v nasprotju s pravom Unije, določata dve različni obdobji, tako da
 - imajo davčni zavezanci v prvem obdobju pravico prejeti le [obresti], ki ustrezajo temeljni obrestni meri centralne banke, ob upoštevanju, da madžarski davčni organi – glede na to, da je madžarska ureditev, ki je bila v nasprotju s pravom [Unije], takrat še veljala – s tem, ko niso odobrili plačila DDV iz računov v razumnem roku, niso ravnali nezakonito, medtem ko
 - je treba v drugem obdobju plačati obresti, ki ustrezajo dvojni temeljni obrestni meri centralne banke – ki se poleg tega uporablja za zamudo v pravni ureditvi zadevne države članice – vendar le za zapoznena plačila [obresti], ki ustrezajo prvemu obdobju, v skladu z določbami prava [Unije], natančneje z Direktivo o DDV (ob upoštevanju zlasti člena 183 te direktive) ter z načeli enakovrednosti, učinkovitosti in sorazmernosti?
3. Ali je treba člen 183 Direktive o DDV razlagati tako, da načelo enakovrednosti nasprotuje tisti praksi države članice, na podlagi katere davčni organ za nepovrnjeni DDV plača le obresti, ki ustrezajo osnovni (navadni) obrestni meri centralne banke, če gre za kršitev prava Unije, če pa je prišlo do kršitve nacionalnega prava, plača obresti v višini dvojne osnovne obrestne mere centralne banke?“

B. Zadeva C-126/18

24. Družba Dalmandi je 30. decembra 2016 pri prvostopenjskem davčnem organu vložila zahtevek za plačilo obresti na zneske DDV, ki med letoma 2005 in 2011 niso bili poplačani pravočasno zaradi uporabe pogoja o plačanih pridobitvah. Zahtevani znesek je znašal 74.518.800 HUF (približno 240.515 EUR). Za izračun obresti za nadomestitev neposredno nastale škode je bilo v zahtevku upoštevano celotno obdobje od datuma vračila za vsako zadevno poročevalno obdobje in datumom zapadlosti vračila za poročevalno obdobje, v katerem je bil sprejet zakon o spremembi, torej 5. decembrom 2011. V skladu z odstavkom 37(6) zakonika o davčnem postopku je za ta izračun prav tako uporabila stopnjo, enako dvakratniku temeljne obrestne mere centralne banke. Poleg tega je družba Dalmandi zahtevala plačilo dodatnih obresti za obdobje od 5. decembra 2011 do datuma dejanskega plačila, pri čemer je prav tako uporabila obrestno mero iz odstavka 37(6) zakonika o davčnem postopku.

25. Prvostopenjski davčni organ je z odločbo z dne 10. marca 2017 zahtevku družbe Dalmandi delno ugodil, saj ji je priznal obresti v višini 34.673.000 HUF (približno 111.035 EUR) v zvezi s presežnimi zneski odbitnega DDV, ki so bili nezakonito zadržani za obdobje med četrto četrtino leta 2005 in septembrom (tretja četrtina) leta 2011, medtem ko je zahtevek v preostalem zavrnil.

26. Njegova odločba je temeljila na načelih, ki izhajajo iz načelne odločbe Kúria (vrhovno sodišče) št. 18/2017. Prvič, glede zahtevka za obresti je uporabil odstavka 124/C in 124/D zakonika o davčnem postopku. Drugič, menil je, da zahtevek Dalmandi za plačilo obrestnih obresti ni utemeljen, ker tožeča stranka ni vložila ne zahtevka za izredno vračilo ne davčnega obračuna, ki bi vključeval tak zahtevek za vračilo. Tretjič, zavrnil je zahtevek Dalmandi za obresti za leto 2005, ker je štel, da je prišlo do zastaranja za prva tri četrtletja tega leta.

27. Z odločbo z dne 12. junija 2017 je drugostopenjski davčni organ, pri katerem je Dalmandi vložila zahtevek, znižal višino zapadlih obresti v korist Dalmandi na 34.259.000 HUF in potrdil odločbo prvostopenjskega davčnega organa glede vsega ostalega.

28. Družba Dalmandi je pri predložitvenem sodišču vložila tožbo zoper to odločbo. V njej je večinoma ponovila predhodne zahteve, ki jih je uveljavljala že pred davčnimi organi. Zlasti je trdila, da načelna odločba vrhovnega sodišča št. 18/2017, na katero se je drugostopenjski davčni organ oprl v odločbi z dne 12. junija 2017, pomeni kršitev načel enakovrednosti, učinkovitosti in neposrednega učinka prava Unije, ker, (i) je v njej navedeno, da se odstavek 37(6) zakonika o davčnem postopku ne uporablja, saj naj davčni organ z uporabo takrat veljavne nacionalne zakonodaje ne bi storil kršitve, (ii) je z njo izključena možnost, da se zoper davčni organ uveljavlja opustitev, če ni bil vložen zahtevek za posebno vračilo, in (iii) je v njej kot datum, od katerega je treba izračunati prekluzivni rok, določen datum pred dnem, ko so zahtevane obresti zapadle v plačilo.

29. V teh okoliščinah je Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szekszárdu, Madžarska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali je sodna praksa države članice, v skladu s katero se pri presoji upoštevni določb o [obrestih] predpostavlja, da nacionalni davčni organ ni zagrešil kršitve (opustitve) – torej, da ni prišel v zamudo glede nepovratnega dela DDV, ki ustreza neplačanim pridobitvam davčnih zavezancev – saj je ob odločanju navedenega organa veljala nacionalna ureditev, ki je kršila pravo [Unije], Sodišče pa je šele kasneje razglasilo neskladnost pogoja iz te ureditve s pravom [Unije], v skladu z določbami prava [Unije], z [Direktivo o DDV] (ob upoštevanju zlasti člena 183 te direktive) ter z načeli učinkovitosti, neposrednega učinka in enakovrednosti? Na ta način je bilo z nacionalno prakso sprejeto, da je uporaba tega pogoja, ki je bil določen v nacionalni zakonodaji in s katerim se je kršilo pravo Unije, navidezno v skladu s pravom, dokler je nacionalni zakonodajalec ni uradno razveljavil.
2. Ali sta zakonodaja in praksa države članice, ki pri preučitvi zadevnih določb o [obrestih] razlikujeta med tem, ali davčni organ davka ni vrnil v skladu z veljavnimi nacionalnimi določbami – ki so poleg tega kršile pravo [Unije] – ali pa davka ni vrnil ob kršitvi teh določb, in ki glede zneska zapadlih obresti od DDV, katerega vrnitve ni bilo mogoče zahtevati v razumnem roku zaradi pogoja v nacionalnem pravu, za katerega je Sodišče ugotovilo, da je v nasprotju s pravom Unije, določata dve različni obdobji, tako da
 - imajo davčni zavezanci v prvem obdobju pravico prejeti le [obresti], ki ustrezajo temeljni obrestni meri centralne banke, ob upoštevanju, da madžarski davčni organi – glede na to, da je madžarska ureditev, ki je bila v nasprotju s pravom [Unije], takrat še veljala – s tem, ko niso odobrili plačila DDV iz računov v razumnem roku, niso ravnali nezakonito, medtem ko
 - je treba v drugem obdobju plačati obresti, ki ustrezajo dvojni temeljni obrestni meri centralne banke – ki se poleg tega uporablja za zamudo v pravni ureditvi zadevne države članice – vendar le za zapoznela plačila [obresti], ki zadevajo prvo obdobje,

v skladu z določbami prava [Unije], natančneje z Direktivo o DDV (ob upoštevanju zlasti člena 183 te direktive) ter z načeli enakovrednosti, učinkovitosti in sorazmernosti?

3. Ali je praksa države članice, ki kot začetek za izračun [...] [obrestnih obresti], ki so zapadle v skladu z določbami države članice v zvezi z zamudo pri plačilu zamudnih obresti od davka, ki je bil obračunan v nasprotju s pravom Unije (obresti od DDV; v tem primeru glavnica), ne postavi prvotnega datuma zapadlosti obresti od DDV (glavnico), ampak kasnejši datum, še posebej ob upoštevanju, da je zahtevek za plačilo obresti od davkov, ki so bili zadržani ali niso bili vrnjeni v nasprotju s pravom Unije, subjektivna pravica, ki izhaja neposredno iz samega prava Unije, v skladu s pravom [Unije], s členom 183 Direktive o DDV in z načelom učinkovitosti?

4. Ali je praksa države članice, v skladu s katero mora davčni zavezanec predložiti ločeno vlogo za uveljavljanje obresti, ki so zapadle zaradi kršitve davčnega organa zaradi zamude, medtem ko se za druga uveljavljanja zamudnih obresti ne zahteva taka ločena vloga, saj se obresti določijo po uradni dolžnosti, v skladu s pravom [Unije], s členom 183 Direktive o DDV in z načelom učinkovitosti?
 5. Če je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen, ali je praksa države članice, v skladu s katero se lahko obrestne obresti (obresti na obresti) zaradi zamude pri plačilu obresti od davka, ki je bil po ugotovitvi Sodišča plačan v nasprotju s pravom Unije (obresti od DDV; v tem primeru glavnica) priznajo le, če davčni zavezanec vloži izredno vlogo, s katero ne zahteva konkretno obresti, temveč znesek davka, ki ustreza neplačanim pridobitvam, ki so bile dolgovane ravno ob razveljavitvi določbe države članice, ki je bila v nasprotju s pravom Unije, v nacionalni ureditvi, in ki je zavezovala k plačilu DDV zaradi tega neplačila, čeprav so obresti od DDV, ki so podlaga za uveljavljanje obrestnih obresti, že zapadle za davčna obdobja pred izredno zahtevo in še niso bile plačane, v skladu s pravom [Unije], s členom 183 Direktive o DDV in z načelom učinkovitosti?
 6. Če je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen, ali je praksa države članice, ki povzroča izgubo pravice do prejema obrestnih obresti (obresti na obresti), ki ustrezajo zamudi plačila obresti od davka, ki je bil glede na ugotovitev Sodišča obračunan v nasprotju s pravom Unije (obresti od DDV; v tem primeru glavnica), v povezavi z zahtevki za izplačilo obresti od DDV, ki niso bile predmet davčnega obdobja za DDV, zajetega s prekluzivnim rokom, ki je določen za predložitev vloge za izredno vračilo, ker so te obresti zapadle že prej, v skladu s pravom [Unije], s členom 183 Direktive o DDV in z načelom učinkovitosti?
 7. Ali je praksa države članice, ki davčnemu zavezancu dokončno odvzame možnost, da bi uveljavljal obresti na davek, ki je bil obračunan na podlagi nacionalne določbe, za katero se je pozneje ugotovilo, da je v nasprotju s pravom [Unije], in s katero je bilo prepovedano zahtevati DDV za nekatere neplačane pridobitve, tako da
 - se je [v skladu s to prakso] zahtevek za obresti štel za neutemeljen v trenutku, ko je bilo mogoče uveljavljati [vračilo] davka, s sklicevanjem na veljavnost določbe, za katero se je pozneje ugotovilo, da je v nasprotju s pravom [Unije] (ker ni prišlo do zamude, saj je davčni organ zgolj uporabljal veljavno pravo),
 - in kasneje, ko je bila v nacionalni pravni ureditvi že razveljavljena določba, za katero se je ugotovilo, da je v nasprotju s pravom [Unije], in ki je omejevala pravico do vračila, s sklicevanjem na zastaranje,
- v skladu s pravom [Unije] in s členom 183 Direktive o DDV (ob upoštevanju zlasti načela učinkovitosti in subjektivnega značaja pravice do uveljavljanja obresti od davkov, ki neupravičeno niso bili vrnjeni)?
8. Ali je praksa države članice, pri kateri je možnost uveljavljanja [obresti], ki jih je treba plačati od obresti od DDV (glavnica), ki davčnemu zavezancu pripadajo zaradi davka, ki mu ni bil vrnjen takrat, ko se je lahko njegovo vračilo prvič zahtevalo, in sicer zaradi določbe nacionalnega prava, za katero je bilo pozneje ugotovljeno, da je v nasprotju s pravom [Unije], za celotno davčno obdobje med letoma 2005 in 2011 odvisna od tega, ali je davčni zavezanec trenutno v položaju, da lahko zaprosi za vračilo DDV za davčno obdobje navedenega davka, v katerem je bila v nacionalnem pravnem redu razveljavljena določba, za katero se je ugotovilo, da je v nasprotju s pravom [Unije] (september 2011), čeprav plačilo obresti od DDV (glavnica) ni bilo izvedeno pred tem trenutkom niti pozneje, preden je bil pri nacionalnem sodišču vložil zahtevek, v skladu s pravom [Unije], s členom 183 Direktive o DDV in z načelom učinkovitosti?“

IV. Presoja

A. Dopustnost vprašanj za predhodno odločanje

30. Madžarska vlada trdi, da predložena vprašanja niso dopustna, saj naj preučitev vprašanj, ki so se postavila v postopku v glavni stvari glede plačila obresti, ne bi bila v pristojnosti Sodišča, ampak nacionalnega sodišča. Čeprav pravica do obresti v primerih, kakršen je obravnavani, izhaja iz prava Unije, naj bi bilo iz ustaljene sodne prakse razvidno, da morajo države članice opredeliti metodo izračuna in plačila takih obresti. Manevrski prostor, ki ga imajo v zvezi s tem države članice, naj bi bil res omejen s potrebo po zagotovitvi skladnosti z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti, vendar naj bi bilo preverjanje skladnosti s tema načeloma vsaj na prvi stopnji prepuščeno izključno nacionalnim sodiščem.

31. Uvodoma je treba ugotoviti, da se madžarska vlada sicer res sklicuje na nedopustnost vprašanj, predloženih v predhodno odločanje, vendar v svojih trditvah dejansko obravnava pristojnost Sodišča za odločanje o teh vprašanjih, ker naj bi bila v bistvu samo nacionalna sodišča pristojna za odločanje o tem, ali je nacionalna zakonodaja skladna z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti.

32. V zvezi s tem drži, da člen 267 PDEU Sodišču ne daje pristojnosti, da uporabi pravila prava Unije v določenem primeru, ampak le, da se izreče o razlagi Pogodb in aktov, ki jih sprejmejo institucije Unije.⁴ Vendar je mogoče ugotoviti, da se postavljena vprašanja ne nanašajo niti na konkretno uporabo prava Unije v postopku v glavni stvari niti na natančen izračun zneska nadomestila, dolgovanega tožečima strankama, ampak prej na razlago, ki jo je treba podati v zvezi z nekaterimi določbami ali načeli prava Unije v okoliščinah, kakršne so te iz obravnavanega postopka. Zlasti je vprašanje, ali in koliko imajo države članice manevrskega prostora za opredelitev metode izračuna nadomestila, ki ga je treba priznati zaradi uporabe določbe, za katero je bilo odločeno, da je v nasprotju s pravom Unije, že kot tako vprašanje razlage prava Unije. Vse to pomeni, da je Sodišče v celoti pristojno za obravnavo tega vprašanja.

33. Torej menim, da je Sodišče pristojno za to, da odgovori na vprašanja, predložena v predhodno odločanje, in da ne bi smelo odločiti, da so postavljena vprašanja nedopustna.

B. Uvodne opombe

34. Pred obravnavo različnih vprašanj, ki se postavljajo v teh dveh zadevah, je potrebnih nekaj uvodnih pripomb glede okoliščin, v katerih se postavljajo.

35. Sodišče je v sodbi z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530), ugotovilo, da je Madžarska s tem, da je za zahteve za vračilo presežnega odbitnega DDV uporabljala pogoj o plačanih pridobitvah, kršila člen 183 Direktive o DDV in načelo davčne nevtralnosti. Ne bom povzemal razlogov, iz katerih je bila izrečena ta sodba. Je pa treba kljub temu poudariti, da je v skladu z načelom primarnosti prava Unije zaradi te ugotovitve za Madžarsko nastala obveznost, da iz te sodbe izpelje potrebne ugotovitve.

⁴ Glej na primer sodbo z dne 16. julija 2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, točka 71).

36. Te obveznosti zajemajo razveljavitev pogoja o plačilu protivrednosti s strani države članice⁵, vračilo presežkov odbitnega DDV, ki so še obstajali na dan izreka sodbe z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530)⁶, in nadomestilo davčnim zavezancem za izgube, ki so jih utrpeli zaradi uporabe tega pogoja⁷. Obravnavani zadevi se nanašata le na zadnjenavedeno obveznost. V zvezi s tem je treba opozoriti, da dejstvo, da je država članica kršila pravo Unije, samo po sebi še ne zadostuje za ugotovitev, da je odgovorna za povzročeno škodo. Za nastanek odgovornosti države članice morajo biti izpolnjeni trije pogoji, določeni v sodbi Francovich⁸ (pogoji Francovich), in sicer (i) da je namen kršenega pravila prava Unije, da posameznikom priznava pravice, (ii) da je kršitev tega pravila dovolj resna in (iii) da obstaja neposredna vzročna zveza med to kršitvijo in škodo, povzročeno oškodovancem⁹. Poleg tega mora biti v skladu z ustaljeno sodno prakso o odgovornosti institucije Unije, ki se po mojem mnenju po analogiji uporablja za odgovornost posameznih držav članic¹⁰, nastala škoda dejanska in gotova¹¹. Ker bi bil lahko v postopku v glavni stvari presežni odbitni DDV v prihodnji davčni napovedi za izravnavo nekaterih zneskov dolgovanega DDV ponovno uporabljen, bi se lahko vprašali, ali je škoda, za katero se zahteva nadomestilo, dejanska in gotova.¹²

37. Vendar je treba poudariti, da je bilo Sodišče v sklepu Delphi zelo jasno: vsi „davčni zavezanci, ki so prejeli vračilo presežnega [odbitnega] DDV izven razumnega roka [...], [imajo] pravico do prejema zamudnih obresti v skladu s pravom Unije“¹³. Ob upoštevanju tega sklepa je očitno, da mora Madžarska izvesti primerna plačila obresti kot nadomestilo davčnim zavezancem, ki so utrpeli finančno izgubo zaradi naložitve pogoja o plačilu pridobitev.

38. Torej sta edini vprašanji, o katerih je še treba odločiti, vprašanji obsega nadomestila, ki ga je treba priznati, in pravnih sredstev, ki jih mora Madžarska zagotoviti za to, da davčnim zavezancem omogoči uveljavitev pravice do nadomestila, ki jo imajo na podlagi prava Unije. Prav ti vprašanji se zdaj obravnavata v teh združenih zadevah. Zato bi bilo treba ti zadevi obravnavati kot to, kar v resnici sta, torej zadevi, ki se nanašata na obseg obveznosti držav članic, da plačajo za škodo, ki so jo povzročile zaradi nepravilne uporabe prava Unije. Glede prvega vprašanja je treba opozoriti, da se lahko države članice, če so izpolnjeni pogoji Francovich, odgovornosti izognejo le v treh posebnih primerih.

5 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča „primarnost prava Unije zahteva, da imajo nacionalna sodišča, ki v okviru svojih pristojnosti uporabljajo določbe prava Unije, dolžnost zagotoviti polni učinek teh določb, pri čemer po potrebi po uradni dolžnosti odločijo, da ne bodo uporabila nobene neskladne določbe nacionalne zakonodaje, ne da bi zahtevala ali čakala predhodno odpravo te določbe po zakonodajni poti ali kakšnem drugem ustavnem postopku“. Sodba z dne 4. decembra 2018, The Minister for Justice and Equality in Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, točka 35).

6 V zvezi s tem je bilo Sodišče jasno: davčnim zavezancem je treba načeloma zagotoviti polno vračilo, kar je posledica in dopolnilo pravic, ki so posameznikom podeljene z določbami prava Evropske unije, s katerimi so prepovedani taki davki, obremenitve in dajatve. Sodba z dne 28. februarja 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, točka 24). Vendar je ta položaj drugačen, če je dokazano, da je oseba, ki je zavezana plačati davke ali dajatve, te dejansko prevajala na druge osebe, ne da bi bili prizadeti njeni tržni deleži ali dobiček. Glej sodbo z dne 6. septembra 2011, Lady & Kid in drugi (C-398/09, EU:C:2011:540, točki 17 in 18).

7 Pravica, ki za posameznike izhaja iz prava Unije, da se jim prizna nadomestilo za kakršno koli kršitev tega prava s strani države članice, je posledica načela primarnosti prava Unije. Sodbi z dne 8. marca 2001, Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, EU:C:2001:134, točki 84 in 106), in z dne 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, točka 125). V skladu s sodno prakso Sodišča je ta pravica „vsebovan[a] v sistemu pogodb, na katerih Unija temelji“. Glej na primer sodbo z dne 19. junija 2014, Specht in drugi (od C-501/12 do C-506/12, C-540/12 in C-541/12, EU:C:2014:2005, točka 98).

8 Sodba z dne 19. novembra 1991, Francovich in drugi (C-6/90 in C-9/90, EU:C:1991:428, točka 40).

9 Glej na primer sodbo z dne 26. januarja 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, točka 30).

10 Ob upoštevanju načela varstva legitimnih pričakovanj ali pravila nemo potest venire contra factum proprium, določenih v pravu Unije – glej na primer sodbo z dne 6. novembra 2014, Italija/Komisija (C-385/13 P, neobjavljena, EU:C:2014:2350, točka 67) – ki se v anglosaških sistemih ujema z načelom estoppel, menim, da je mogoče sodno prakso v zvezi z odškodninskimi tožbami zoper institucije Unije prenesti na odškodninske tožbe zoper države članice.

11 Glej na primer sodbo z dne 14. oktobra 2014, Giordano/Komisija (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, točka 36).

12 Če so davčni zavezanci predložili zahtevek po zavrnitvi vračila njihovega presežnega odbitnega DDV, se lahko domneva, da so želeli dobiti to vračilo, ne pa da bi ga uveljavljali in se nanj sklicevali v njihovem naslednjem davčnem obračunu. Po drugi strani in če ni protidokaza, se za davčne zavezance, ki so predložili svoj zahtevek po izreku sodbe z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530), ne more domnevati, da bi želeli pridobiti tako vračilo.

13 Sklep z dne 17. julija 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neobjavljen, EU:C:2014:2127, točka 34). Takoj ko nekdo ne more razpolagati z denarnim zneskom, pa čeprav le kratek čas, se šteje, da je ta oseba utrpela škodo. Glej sodbo z dne 28. februarja 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, točka 32).

39. Prvič, obveznost plačila nadomestila je lahko na podlagi nacionalnega prava zastarala. Predlagam, da se to vprašanje preuči v okviru sedmega vprašanja.

40. Drugič, oškodovanec je morda sam pripomogel k škodi, ki jo je utrpel.¹⁴ Ta izjema se v postopku v glavni stvari seveda ne uporablja.

41. Tretja izjema bi se mogoče lahko uporabila, če bi znesek zadevnega nadomestila pomenil tako dolgoročne finančne stroške za zadevno državo, da bi bila omajana stabilnost njenih javnih financ. Vendar in razen morda v zelo posebnih okoliščinah¹⁵ lahko izključno samo Sodišče omeji ali začasno zadrži učinek prava Unije, tako da upošteva obstoj izrednih okoliščin.¹⁶ Torej države članice pred svojimi nacionalnimi sodišči ne morejo s sklicevanjem na svojo dobro vero ali na obstoj izrednih okoliščin, kot je tveganje poslabšanja stabilnosti javnih financ, predlagati znižanja sicer dolgovanega nadomestila – seveda ob predpostavki, da so izpolnjeni pogoji Francovich.¹⁷ Ker se v obravnavani zadevi Madžarska pred Sodiščem ni sklicevala na nobenega od teh vidikov in kakršne koli take izredne okoliščine – kot so tiste, na katere je napoteno v sodni praksi Sodišča – niso očitne, te izjeme v obravnavanih zadevah ni mogoče upoštevati.

42. Ker se zadnji izjemi tukaj ne uporabljata in je bilo ugotovljeno, da je država članica dolžna plačati odškodnino, se na tem mestu postavlja zgolj vprašanje obsega nadomestila, ki ga je treba priznati.

43. V zvezi s tem je mogoče pripomniti, da so na podlagi nekaterih sodb posamezniki upravičeni do celotnega nadomestila za nastalo škodo¹⁸, medtem ko morajo v skladu z nekaterimi drugimi sodbami – zlasti v davčnih zadevah, v katerih gre za velike zneske – države članice zagotoviti zgolj primerno nadomestilo za nastalo škodo¹⁹.

44. Sam menim, da si ti usmeritvi sodne prakse dejansko ne nasprotujeta. Menim, da je želelo Sodišče z uporabo izraza „primerno“ poudariti, da je treba v nekaterih posebnih položajih prima facie obveznost polnega nadomestila škode, povzročene s kršitvijo prava Unije, morda včasih opredeliti ob upoštevanju izvedljivosti in splošne koristnosti. Povedano drugače, tudi če so pogoji iz sodbe Francovich izpolnjeni, pravica do polnega nadomestila za kakršno koli kršitev prava Unije, ki jo lahko posamezniki izpeljejo iz tega prava, ni absolutna. Tako menim iz naslednjih razlogov.

45. Prvič, v nekaterih primerih samo pravo Unije določa posebno pravilo za izračun nadomestila, ki se prizna. Kot pa je poudarilo Sodišče, niti Direktiva o DDV niti noben drug akt Unije ne določa metode izračuna dolgovanih obresti v primeru prepoznega vračila presežnega DDV. Torej se ta izjema tukaj ne uporablja.

¹⁴ Glej po analogiji sodbo z dne 3. februarja 1994, Grifoni/Komisija (C-308/87, EU:C:1994:38, točka 16).

¹⁵ Glej sklepe predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Inter-Environnement Wallonie in Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, točke od 201 do 205), ter sodbe z dne 8. septembra 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, točka 67); z dne 28. februarja 2012, Inter-Environnement Wallonie in Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, točka 63), in z dne 27. junija 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi (C-597/17, EU:C:2019:544, točka 61).

¹⁶ Sodbe z dne 17. maja 1990, Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, točka 41); z dne 8. septembra 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, točka 67), in z dne 28. julija 2016, Association France Nature Environmentnement (C-379/15, EU:C:2016:603, točka 33).

¹⁷ Za določitev take omejitve morata biti izpolnjena dva bistvena pogoja, in sicer dobra vera zadevnih držav članic in nevarnost resnih težav. Glej sodbo z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, točka 45). Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da finančne posledice, ki bi v državi članici lahko nastale zaradi sodbe, izdane v postopku predhodnega odločanja, same po sebi ne upravičujejo omejitve časovnih učinkov te sodbe. Glej na primer sodbo z dne 29. julija 2010, Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, točka 34).

¹⁸ Glej na primer sodbi z dne 2. avgusta 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, točka 26), in z dne 8. marca 2001, Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, EU:C:2001:134, točka 95).

¹⁹ Glej sodbo z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail Ltd in drugi (C-591/10, EU:C:2012:478, točka 29).

46. Drugič, ko je pretežko ali celo nemogoče natančno opredeliti nastalo škodo, je razvidno, da je mogoče nadomestilo, ki se izplača, izračunati na podlagi metode, ki ni nujno povsem natančna, vendar je njen namen v čim večji meri zagotoviti polno nadomestilo za nastalo škodo.²⁰

47. Tretjič, čeprav mora biti namen pravil za nadomestilo, ki jih izoblikujejo države članice, zagotoviti vsaj nekaj, kar je blizu polnemu nadomestilu za škodo, nastalo zaradi kršitve prava Unije, so praktične ureditve za uresničitev tega cilja nujno v pristojnosti držav članic, saj tak cilj zahteva upoštevanje nekaterih nacionalnih ekonomskih spremenljivk. Države članice lahko torej ob upoštevanju obstoječih ekonomskih kazalnikov navedejo, katere kazalnike ali obrestne mere je treba upoštevati. Seveda pa ne morejo izbrati obrestne mere, z uporabo katere si ne bi vsaj prizadevale za polno nadomestilo za dejansko in gotovo nastalo škodo.

48. Zato menim, da Sodišče – ko je v sklepu z dne 17. julija 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neobjavljen, EU:C:2014:2127), napotilo na sodbo z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail Ltd in drugi (C-591/10, EU:C:2012:478), v kateri je bilo v točki 27 odločeno, da „je treba v notranjem pravnem redu vsake države članice predvideti pogoje, pod katerimi je treba plačati te obresti, zlasti obrestno mero in način izračuna teh obresti (navadne ali obrestne obresti)“ – ni nameravalo odstopiti od načela polnega nadomestila, ampak je prej kot to napotilo na dejstvo, da je natančna obrestna mera, ki jo je treba uporabiti – tista, ki se ujema s polnim nadomestilom – odvisna od položaja, ki je trenutno v vsaki državi članici.²¹

49. Razen v teh položajih je – ko so izpolnjeni trije pogoji, opredeljeni v sodbi Francovich za to, da se državi članici naloži odgovornost – posameznik, ki je utrpel škodo, povzročeno s kršitvijo prava Unije, upravičen do polnega nadomestila. Priznanje nečesa, kar je vsaj blizu polnemu nadomestilu, je potrebno, da se zagotovi polna učinkovitost prava Unije, kot se to zahteva na podlagi načela primarnosti tega prava²² in temeljne pravice do učinkovitega sodnega varstva, določene v členu 47, prvi odstavek, Listine.

50. Torej so v postopku v glavni stvari zadevni davčni zavezanci, ki so utrpeli finančno izgubo zaradi uporabe pogoja o plačilu pridobitev, načeloma upravičeni do denarnega zneska, ki se ujema s polnim nadomestilom. Natančneje, ker se madžarska vlada, ko se je pred Sodiščem obravnavala zadeva Komisija/Madžarska, ni sklicevala na to, da bi obstajale izredne okoliščine, s katerimi bi bilo mogoče utemeljiti začasno zadržanje časovne uporabe prava Unije, tega zahtevka ne more več uveljavljati. Vsekakor zadevni zneski – čeprav so precejšnji – niso tako visoki, da bi bila zaradi njih ogrožena stabilnost javnih financ države članice.

51. Ker je poleg tega treba upoštevati, da ima v položajih, kakršen je obravnavani, nastala škoda obliko prikrajšanja za uporabo določenega denarnega zneska v omejenem časovnem obdobju, je treba tako škodo izračunati na podlagi cene, ki bi jo nekdo moral plačati za to, da bi si od kreditne institucije sposodil enak denarni znesek. To nadomestilo mora imeti torej obliko obresti. Vendar strogo gledano to niso nujno zamudne obresti v običajnem pomenu iz sodne prakse Sodišča.

20 V zvezi s tem glej sodbo z dne 27. januarja 2000, Mulder in drugi/Svet in Komisija (C-104/89 in C-37/90, EU:C:2000:38, točka 63). Sodna praksa o izgubi priložnosti dobro ponazarja to izjemo. Glej zlasti sodbo Sodišča za uslužbenke Evropske unije z dne 13. marca 2013, AK proti Komisiji (F-91/10, EU:F:2013:34, točka 92). Po mojem mnenju je to poudarilo Sodišče, ko se je sklicevalo na pojem „primerna odškodnina“ ali razsodilo, da je „[o]dškodnina v obliki obresti [...] lahko glede na posamezni primer višja ali nižja od dejanske izgube“, „da bi [se] zagotovil[o] nadomestilo s pravili, ki jih davčna uprava enostavno uporabi in nadzira“. Glej sodbo z dne 28. februarja 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, točka 36). Ta razlaga je podkrepljena z dejstvom, da je Sodišče v isti sodbi v točki 37 navedlo, da bi moral davčni zavezanec „prej[eti] celotno terjatev, ki izvira iz presežnega DDV, brez vsakršnega *finančnega tveganja*“ – moj poudarek – kar kaže na to, da Sodišče ni hotelo odstopiti od načela pravice do polne odškodnine.

21 Kot je razsodilo Sodišče, če mora „država, če so izpolnjeni ti pogoji, posledice povzročene škode odpraviti v okviru nacionalnih predpisov o odgovornosti“, velja to razen „pri pravici do odškodnine, katere neposredna podlaga je pravo [Unije]“. Glej na primer sklep z dne 23. aprila 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, točka 126).

22 Glej v zvezi s tem sodbo z dne 4. decembra 2018, The Minister for Justice and Equality in Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, točka 39).

52. V zvezi s tem je treba poudariti, da se različne vrste obresti in njihova poimenovanja med posameznimi državami članicami razlikujejo, uporaba nekaterih izrazov v sodni praksi Sodišča pa ni bila vedno dosledna. Zlasti se zdi, da se pojem „zamudne obresti“ včasih uporablja v smislu francoskega pojma „*intérêt moratoire*“²³, pri katerem se zahteva obstoj priznanega dolga, ob drugih priložnostih pa v splošnejšem pomenu, to je v smislu kakršnih koli obresti, povezanih s prepoznim plačilom, ne glede na to, ali so kaznovalne ali kompenzacijske ali ne²⁴. Zato menim, da se je bolje kot na poimenovanja ali opise zadevne različne vrste obresti, ki se lahko glede na nacionalno pravo in prakso med seboj razlikujejo, osredotočiti na njihov namen.

53. Glede drugega vprašanja, ki se nanaša na metodo, v skladu s katero morajo države članice izplačati nadomestilo, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da ti pogoji spadajo na področje uporabe procesne avtonomije vsake od držav članic.²⁵ Če na tem področju zakonodaje Unije ni, je treba v nacionalnem pravnem redu vsake države članice določiti pogoje, pod katerimi je treba plačati obresti, ne pa njihovega zneska.²⁶ Ti pogoji pa morajo biti vseeno v skladu z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti pravnih sredstev.²⁷

54. Načelo učinkovitosti zahteva, da države članice vzpostavijo sistem pravnih sredstev in postopkov, ki ne smejo onemogočati ali pretirano oteževati uresničevanja pravic, ki izhajajo iz prava Unije.²⁸ Torej postopkovna pravila, ki veljajo za ta pravna sredstva, ne smejo biti izoblikovana tako, da praktično onemogočajo ali čezmerno otežujejo uveljavljanje pravic, ki jih posameznikom daje pravni red Unije.²⁹ Širše, to načelo zahteva, da se pravice, ki jih imajo posamezniki na podlagi prava Unije, učinkovito uporabljajo.³⁰

55. V zvezi z načelom enakovrednosti, z njim se zahteva, da zadevno nacionalno pravilo velja brez razlikovanja za pravna sredstva, ki temeljijo na kršitvi prava Unije, in za pravna sredstva, ki temeljijo na kršitvi nacionalnega prava, če imajo podoben predmet in podlago, ob upoštevanju predmeta in bistvenih elementov domnevno podobnih tožb po nacionalnem pravu.³¹ Da bi se preverilo, ali je načelo enakovrednosti v zadevi v postopku v glavni stvari spoštovano, je torej treba preučiti, ali poleg določbe o zastaranju, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki velja za pravna sredstva, s katerimi se v nacionalnem pravu zagotavlja varstvo pravic, ki jih imajo pravni subjekti na podlagi prava Unije, obstaja določba o zastaranju, ki velja za nacionalna pravna sredstva, in ali se ti določbi o zastaranju glede na njun predmet in bistvene elemente lahko štejeta za podobni.³²

56. Predložena vprašanja je treba preučiti ob upoštevanju teh načel.

57. Nazadnje, ker so davčni zavezanci načeloma upravičeni prejeti vsaj nekaj, kar se ujema s polnim nadomestilom za nastalo škodo, predlagam, da se skupaj preučijo različna vprašanja, povezana z združljivostjo metode izračuna zneska nadomestila, uporabljene v zadevni nacionalni praksi, s pravom Unije.

23 Glej na primer sodbo z dne 12. februarja 2015, Komisija/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2015:83, točka 30).

24 Glej sodbo z dne 28. februarja 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, točki 28 in 29). Načeloma se obresti, katerih namen je izravnava zaradi poteka časa do sodne odmere zneska škode, ne glede na zamudo dolžnika, imenujejo „kompenzacijske obresti“ in so del dodeljenega nadomestila. Glej sodbo z dne 10. januarja 2017, Gascogne Sack Deutschland in Gascogne/Evropska unija (T-577/14, EU:T:2017:1, točka 168 in navedena sodna praksa).

25 Glej v tem smislu sodbo z dne 6. oktobra 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, točka 17).

26 Glej na primer sklep z dne 21. oktobra 2015, Kovozber (C-120/15, neobjavljen, EU:C:2015:730, točka 30).

27 Kadar se postavi vprašanje, ali nacionalna postopkovna pravila v praksi onemogočajo ali preveč otežujejo uresničevanje pravic, ki jih imajo posamezniki na podlagi pravnega reda Unije, ga je treba analizirati ob upoštevanju položaja zadevnih pravil v celotnem postopku ter poteka tega postopka in posebnosti teh pravil pred različnimi nacionalnimi organi. Sodba z dne 6. oktobra 2015, Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, točka 36).

28 Sodba z dne 13. marca 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, točka 43).

29 Sodba z dne 12. decembra 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, točka 32).

30 Glej na primer sodbo z dne 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, točka 41).

31 V zvezi s tem glej sodbo z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail Ltd in drugi (C-591/10, EU:C:2012:478, točka 31 in navedena sodna praksa).

32 Sodba z dne 15. aprila 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, točka 20).

C. Tri vprašanja, postavljena v zadevi C-13/18, in prvi dve vprašanji, postavljeni v zadevi C-126/18

58. Predložitveno sodišče v zadevi C-13/18 z vsemi tremi vprašanji in predložitveno sodišče v zadevi C-126/18 s prvima dvema vprašanjema v bistvu sprašujeta, ali je treba člen 183 Direktive o DDV, načeli učinkovitosti in enakovrednosti pravnih sredstev ter načeli neposrednega učinka in sorazmernosti v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi izračuna obresti, dolgovanih zaradi uporabe pogoja o plačanih pridobitvah, v skladu s katero se kot referenca uporabi obrestna mera, ki se ujema z obrestno mero centralne banke, ne pa z dvakratnikom te obrestne mere, kot je to v zadevni nacionalni zakonodaji določeno za primer, da uprava zamudi s poplačilom svojega dolga.

59. Ker pravica do nečesa, kar se ujema ali s polnim nadomestilom ali z njegovim približkom, izhaja iz načela primarnosti prava Unije, predlagam, naj se vsa tri vprašanja iz zadeve C-13/18 in prvi dve vprašanji iz zadeve C-126/18 preučijo v tem okviru.

1. Združljivost nacionalne prakse s pravico do polnega nadomestila

60. Kot sem že navedel, se s pravom Unije načeloma zahteva polno nadomestilo za škodo, seveda ob predpostavki, da so izpolnjeni pogoji Francovich. Da bi lahko presodili o združljivosti zadevne nacionalne prakse s pravom Unije, je treba opredeliti, prvič, škodo, povzročeno z uporabo pogoja o plačanih pridobitvah, in drugič, ali je namen nadomestila, določenega z nacionalno prakso, v celoti pokriti povzročeno izgubo in škodo.

61. Kot sem že pojasnil, se škoda, povzročena v postopku v glavni stvari, ujema z neupravičenim prikrajšanjem za pravico do vračila presežka odbitnega DDV v roku, določenem z nacionalno zakonodajo.³³ Ker so bili davčni zavezanci kljub vsemu upravičeni do uporabe tega presežka za izravnavo dolgovanega DDV v naslednjem obračunu DDV, je treba tako škodo v praksi obravnavati kot enakovredno prepoznemu plačilu.³⁴ Torej je treba enako kot v primeru prepoznega plačila (i) ugotoviti obdobje, v katerem je bil davčni zavezanec prikrajšan za svoje pravice (v nadaljevanju: referenčno obdobje), in (ii) za znesek presežnega odbitnega DDV, ki zadevni osebi ni mogel biti vrnjen, uporabiti obrestno mero, ki odraža posledice te prikrajšanosti, da se tako količinsko opredeli znesek dolgovanega nadomestila.

62. V okoliščinah iz postopka v glavni stvari začne referenčno obdobje teči na datum, ko bi moral biti davčnemu zavezancu presežni odbitni DDV vrnjen, če se ne bi uporabljal pogoj o plačanih pridobitvah.

63. V zvezi s tem je treba opozoriti, da morajo države članice odločiti o datumu, na katerega je treba izvesti vračilo, vendar mora biti ta datum znotraj razumnega roka po predložitvi obrazca za obračun DDV (v nadaljevanju: razumen rok za vračilo).³⁵

64. Glede končnega datuma razumnega obdobja za vračilo je treba z vidika škode iz postopka v glavni stvari razlikovati med dvema predpostavkama, in sicer glede na to, ali je zadevna oseba konec koncev izpolnila pogoj o plačanih pridobitvah ali pa ni imela druge možnosti, kot da presežek odbitnega DDV prenese v naslednjo napoved.

³³ V nasprotju s stališčem, ki ga je na obravnavi zagovarjala Komisija, menim, da so zadevni davčni zavezanci utrpeli škodo, povezano ne z izgubo dobička, ampak z zmanjšanjem njihovega denarnega toka. Naj vsekakor pripomnim, da je Sodišče že odločilo, da je treba izgubo dobička nadomestiti. Glej sodbo z dne 8. marca 2001, Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, EU:C:2001:134, točka 91).

³⁴ Glej na primer sodbo z dne 6. julija 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, točka 22).

³⁵ Sodbe z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, točka 24); z dne 6. julija 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, točka 20), in z dne 28. februarja 2018 Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, točka 25). V obravnavani zadevi nacionalno sodišče ni navedlo roka, do katerega je madžarska uprava vrnila presežek odbitnega DDV, ko je bil pogoj o plačilu pridobitev že od samega začetka izpolnjen. Vendar je družba Sole-Mizo navedla, da je ta rok znašal 45 dni.

65. Ker je v prvem položaju povzročena škoda na datum, ko je bil DDV navsezadnje vrnjen, prenehala obstajati, ta datum pomeni končni datum razumnega obdobja za vračilo.

66. V drugem položaju je končni datum razumnega obdobja za vračilo odvisen od tega, ali je bil presežni odbitni DDV, ki je bil prenesen, v naslednjih napovedih v obračunih porabljen za izravnavo kakršnega koli dolgovanega DDV ali ne. V tem primeru bi škoda prenehala obstajati na datum, ko bi davčni zavezanec moral plačati ta dolgovani DDV, če ta dolg ne bi bil že prej izravnán s presežnim odbitnim DDV. V položaju, ko presežnega odbitnega DDV ni bilo mogoče v celoti uporabiti zaradi prenizkega zneska dolgovanega DDV, se učinki uporabe pogoja o plačanih pridobitvah podaljšajo v naslednji obračun DDV. To pomeni, da bi bilo treba za vsako od teh nadaljnjih davčnih obdobj načeloma razlikovati med delom presežnega odbitnega DDV, ki je nov, in delom, ki je bil prenesen iz prejšnjih obračunov. Za del, ki se ujema s prenosom predhodnega presežka, namreč ne bi smeli uporabiti nikakršnega razumnega roka za vračilo, saj bi davčni zavezanec, če bi mu bil presežek vrnjen, ustrezni znesek užival neprekinjeno.

67. Vse to zadostuje kot prikaz, da je natančna količinska opredelitev nastale škode v tem postopku razmeroma kompleksna.

68. V takih okoliščinah je mogoče trditi, da se z zadevno nacionalno prakso poenostavlja izračun, ki ga je treba izvesti. Na podlagi spisa zadeve se namreč zdi, da je Madžarska za izračun škode kot začetek razumnega obdobja za vračilo upoštevala naslednji dan po izteku roka za predložitev obračuna DDV. To pomeni, da se nadomestilo izračuna tako, da kot izhodišče ni določen datum, ko bi bilo treba izvesti vračilo, ampak je to naslednji dan po izteku roka za vložitev obrazca za obračun DDV, na katerem je davčni zavezanec navedel negativni znesek DDV.

69. Glede končnega datuma obdobja, ki se uporabi za izračun škode, se v nacionalni praksi upošteva rok za predložitev naslednjega obračuna. Torej je za vsako poročevalsko obdobje v zvezi z DDV izračunan nov znesek škode, na podlagi predpostavke, da je nastala škoda dokončno zapadla na zadnji dan izteka roka za vložitev obrazca za obračun DDV, na katerem je davčni zavezanec navedel negativni znesek DDV.

70. Čeprav se ta metoda razlikuje od metode, ki bi jo lahko uporabili za izračun nastale škode s povsem računovodsko natančnostjo, je njena prednost v tem, da je ta izračun poenostavljen, saj se za nadaljnja davčna obdobja ne razlikuje med deležem presežnega odbitnega DDV, ki ga je mogoče pripisati prenesenemu predhodnemu presežku, in deležem novega DDV. Ker se namreč ne uporabi nikakršno obdobje poplačila, razlog za obstoj nadaljnjega presežnega odbitnega DDV ne spremeni ničesar. Iz tega razloga je ta metoda za davčne zavezance še ugodnejša od metode, ki bi omogočala polno nadomestilo, saj se ne upošteva nikakršno obdobje, ki bi se ujemalo z običajno upoštevnim obdobjem poplačila.

71. Kot sem že navedel, Sodišče sprejema, da je mogoče v primerih, ko je težko natančno opredeliti nastalo škodo, uporabiti metodo, ki temelji na razumni stopnji približne ocene, če to ne vpliva preveč na znesek nadomestila. Ker je bilo v tem primeru dokaj težko natančno izračunati nastalo škodo, je po mojem mnenju Madžarska ta izračun načeloma lahko poenostavila.

72. Glede obrestne mere, ki jo je treba uporabiti, da se zagotovi polno nadomestilo, ta bi se morala ujemati z obrestno mero, ki bi jo davčni zavezanec plačal za to, da bi od kreditne institucije dobil znesek v višini presežnega odbitnega DDV. Torej je mogoče predpostaviti, da se upoštevena obrestna mera ujema z obrestno mero, ki jo uporablja pristojna centralna banka za zelo kratkoročna posojila, če je ta obrestna mera povečana tako, da odraža maržo, ki jo običajno uporabljajo kreditne

institucije.³⁶ Če bi si namreč moral davčni zavezanec izposoditi denarni znesek, da bi tako odpravil težavo v zvezi z denarnim tokom, nastalo, ker mu ni bil vrnjen presežni odbitni DDV, bi moral ta zavezanec plačati več od obrestne mere, ki jo uporablja pristojna centralna banka, saj je ta obrestna mera na voljo le kreditnim institucijam.

73. Na prvi pogled se morda zdi, da se metoda, uporabljena v postopku v glavni stvari, sklada z zahtevami Unije. Vendar je po podrobnejšem pregledu mogoče trditi, da metoda izračuna, uporabljena v zadevni nacionalni praksi, vsebuje dva elementa, ki se po mojem mnenju ne skladata z načelom polnega nadomestila.

74. Prvi se nanaša na uporabljeno obrestno mero. Obrestna mera, uporabljena v nacionalni praksi, je namreč obrestna mera, ki jo uporablja centralna banka, ne da bi bila kakor koli povečana tako, da bi odražala maržo, ki jo običajno uporabijo kreditne institucije. Čeprav morajo obrestno mero izbrati države članice ob upoštevanju svojega gospodarskega položaja,³⁷ ostaja dejstvo, da izbrana obrestna mera – če naj se ujema s polnim nadomestilom (ali vsaj nečim, kar je blizu temu znesku) – ne more biti omejena na temeljno obrestno mero, ki jo uporablja centralna banka.

75. Drugi, pomembnejši element se nanaša na padec vrednosti denarja zaradi poteka časa. Pojem polnega nadomestila namreč pomeni, da se morajo, kadar je bila, kot v postopku v glavni stvari, škoda izračunana, ko je dokončno zapadla, in ne, ko jo je ugotovil davčni organ ali nacionalno sodišče, nadaljnje obresti, ki predstavljajo padec vrednosti denarja, do katere je prišlo od takrat, ko je škoda dokončno zapadla, prišteti plačanemu nadomestilu.³⁸

76. Po mojem mnenju je imelo Sodišče v točki 34 sklepa z dne 17. julija 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neobjavljen, EU:C:2014:2127), v mislih plačilo teh obresti, ko je razsodilo, da imajo „davčni zavezanci, ki so prejeli vračilo preseženega DDV izven razumnega roka (o čemer mora presoditi nacionalno sodišče), pravico do prejema zamudnih obresti v skladu s pravom Unije“.³⁹

77. V zvezi s tem je treba še poudariti, da je treba te obresti izračunati na podlagi ne obrestne mere, ki jo zaračunavajo kreditne institucije (ali centralna banka), ampak prej ob upoštevanju stopnje inflacije, saj je ključni element obravnavane zadeve prav padec denarne vrednosti nastale škode od takrat, ko je škoda dokončno zapadla.

78. V obravnavani zadevi se na podlagi informacij, ki sta jih predložili predložitveni sodišči – in kot so potrdile stranke v odgovor na pisno vprašanje – zdi, da z zadevno nacionalno prakso ni določeno plačilo obrestnih obresti, ampak te obresti začnejo teči od dneva po koncu 45-dnevnega obdobja za vračilo za obračun DDV za september 2011⁴⁰, ki je bil ob upoštevanju dela prostih dni 6. december 2011.

³⁶ Za primerjavo glej člen 99(2) Uredbe (EU, Euratom) 2018/1046 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 18. julija 2018 o finančnih pravilih, ki se uporabljajo za splošni proračun Unije, spremembi uredb (EU) št. 1296/2013, (EU) št. 1301/2013, (EU) št. 1303/2013, (EU) št. 1304/2013, (EU) št. 1309/2013, (EU) št. 1316/2013, (EU) št. 223/2014, (EU) št. 283/2014 in Sklepa št. 541/2014/EU ter razveljavitvi Uredbe (EU, Euratom) št. 966/2012 (UL 2018, L 193, str. 1) ali člen 2(6) Direktive 2011/7/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. februarja 2011 o boju proti zamudam pri plačilih v trgovinskih poslih (UL 2011, L 48, str. 1).

³⁷ Glej točko 48 zgoraj.

³⁸ Glej na primer sodbo z dne 27. januarja 2000, Mulder in drugi/Svet in Komisija (C-104/89 in C-37/90, EU:C:2000:38, točka 51).

³⁹ Neuradni prevod. Glej tudi sodbo z dne 24. oktobra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, točka 23). V zvezi s tem je treba poudariti, da za to, da se zagotovi polno nadomestilo, obresti za nadomestitev padca vrednosti denarja še naprej tečejo, dokler ni nadomestilo dejansko plačano.

⁴⁰ Obračun DDV za september 2011 je tisti, ki zajema obdobje, ko je bil zakon o spremembi sprejet.

79. Vendar je lahko škoda, ki jo je utrpel davčni zavezanec, nastala in prenehala že precej pred tem datumom, saj – kot je bilo že navedeno – so lahko davčni zavezanci včasih pogoj o plačanih pridobitvah izpolnili, preden so morali vložiti naslednji obrazec za obračun DDV, ali so lahko presežni odbitni DDV uporabili za izravnavo dolgovanega DDV v naslednjem obrazcu za obračun DDV.⁴¹

80. Pravzaprav se zdi, da so obrestne obresti, določene z nacionalno prakso, po naravi drugačne, saj jih mora uprava plačati zaradi prepoznega plačila nadomestila, ko je bil zahtevek za plačilo že vložen, ne pa zaradi škode, ki so jo davčni zavezanci utrpeli zaradi uporabe pogoja o plačanih pridobitvah.

81. Torej moram ugotoviti, da z nacionalno prakso iz postopka v glavni stvari sploh ni določeno plačilo nikakršnih obresti za izravnavo padca vrednosti denarja med datumom, ko je škoda dokončno zapadla, to je datumom, na katerega se izračuna znesek nadomestila – tukaj datum izteka roka za predložitev naslednje napovedi – in datumom, na katerega uprava ali sodišče prizna znesek nadomestila in ta postane izvršljivi dolg.⁴²

82. Ker po mojem mnenju nacionalna praksa iz tega razloga ne zagotavlja primerne nadomestila za škodo, ki so jo utrpeli zadevni davčni zavezanci, je treba ugotoviti, da je v nasprotju s pravom Unije.

2. Alternativna rešitev

83. Če pa bi Sodišče menilo, da se z zahtevanim nadomestilom ni treba približati nečemu, kar se ujema s polnim nadomestilom, ali se kako drugače ne bi strinjalo z zgornjo analizo, zdaj predlagam še alternativno rešitev za postavljena vprašanja. Po mojem mnenju je jasno, da je manevrski prostor, ki ga imajo države članice pri odločanju o metodi za izračun, ki naj se uporabi, vseeno tako ali drugače omejen z načeloma učinkovitosti in enakovrednosti. Preostanek teh sklepnih predlogov temelji na tej predpostavki.

84. Načelo učinkovitosti pomeni, da je treba s pravnimi sredstvi, določenimi v nacionalni zakonodaji, posameznikom omogočiti resnično – in ne zgolj teoretično – uveljavljanje pravic, ki jih imajo na podlagi prava Unije. Torej bi bilo treba to načelo razlagati, kot da se z njim zahteva, da se s pravnimi sredstvi, določenimi z nacionalno zakonodajo, posameznikom zagotovi pravica, da zahtevajo nadomestilo za škodo, ki so jo utrpeli kot posledico kršitve prava Unije, pri čemer je treba vedno predpostaviti neodvisno izpolnitev pogojev Francovich.

85. Tudi če se od držav članic ne bi zahtevalo, da se nadomestilo, ki ga morajo zagotoviti na podlagi sodbe Francovich, ujema s polnim nadomestilom, kljub vsemu menim, da bi morale te države posameznikom priznati nadomestilo za padec vrednosti denarja, kadar se vrednost nadomestila – kot v postopku v glavni stvari – izračuna s sklicevanjem na pretekli dogodek, ki je, kot v postopku v glavni stvari, čas, ko je škoda dokončno zapadla.⁴³

86. Zato menim, da je treba šteti, da nacionalna praksa iz postopka v glavni stvari – tudi če se ne bi zahtevalo, da se nadomestilo, ki ga morajo zagotoviti države članice, približa polnemu nadomestilu – ne zagotavlja primerne nadomestila.

⁴¹ Logično gledano bi bilo treba glede na metodo izračuna, uporabljeno v nacionalni praksi, v skladu s katero se vsako poročevalsko obdobje obravnava neodvisno, kar pomeni, da je bila vsaka škoda, nastala kot posledica uporabe pogoja o plačanih pridobitvah, dokončno zapadla ob koncu posameznega davčnega obdobja, obračunati obresti za nadomestitev padca vrednosti denarja ob koncu vsakega davčnega obdobja.

⁴² Razlog za to je zelo verjetno dejstvo, da člen 165(2) zakonika o davčnem postopku določa, da „[n]a same zamudne obresti ni mogoče pribiti zamudnih obresti“. Vendar je treba po mojem mnenju, če je treba to določbo razlagati tako, da nasprotuje obrestim za nadomestitev padca vrednosti denarja, odločiti, da je v nasprotju s pravom Unije.

⁴³ Glej na primer sodbi 2. avgusta 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, točka 31), in z dne 4. decembra 2003, Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, točka 68).

87. Glede načela enakovrednosti, z njim se, kot sem že navedel, zahteva, da se vsa pravila o pravnih sredstvih brez razlikovanja uporabljajo za pravna sredstva, ki temeljijo na kršitvi prava Unije, in podobna pravna sredstva, ki temeljijo na kršitvi nacionalnega prava.⁴⁴ Vendar je kljub vsemu jasno, da to načelo države članice ne zavezuje, da najugodnejša pravila, s katerimi so urejene izterjave na podlagi nacionalne zakonodaje, razširi na vse tožbe za vračilo davkov ali pristojbin, obračunanih v nasprotju s predpisi Unije.⁴⁵

88. Nacionalna praksa v zvezi z nadomestili iz postopka v glavni stvari namesto uporabe odstavka 37(6) zakonika o davčnem postopku – ki zajema uporabo obrestne mere, enake dvakratniku obrestne mere madžarske centralne banke – predpisuje uporabo odstavkov 124/C in 124/D zakonika o davčnem postopku, ki določata uporabo obrestne mere, enake temeljni obrestni meri madžarske centralne banke.

89. Vendar je iz besedila odstavkov 124/C in 124/D zakonika o davčnem postopku jasno razvidno, da se ta člena ne uporabljata le v primeru odločbe, s katero Sodišče ugotovi, da je nacionalna zakonodaja, kakršna ja tista, ki se je uporabljala na Madžarskem, v nasprotju s pravom Unije, ampak tudi v primerih, ko Alkotmánybíróság (ustavno sodišče) ali Kúria (vrhovno sodišče) ugotovi, da je nacionalna zakonodaja v nasprotju z madžarsko ustavo ali – v primeru občinske uredbe – s katerim koli drugim pravnim pravilom.

90. V takih okoliščinah se zdi – kar pa mora potrditi nacionalno sodišče – da odstavka 124/C in 124/D zakonika o davčnem postopku pomenita lex specialis ter sta posebej namenjena ureditvi posledic sodbe, s katero višje sodišče ugotovi, da je nacionalna norma v nasprotju s hierarhično višjo normo, kar se je enako uporabljalo za tožbe na podlagi prava Unije in tožbe, ki so temeljile izključno na nacionalnem pravu.

91. Res je, da bi se lahko razlog, s katerim je Kúria (vrhovno sodišče) utemeljilo uporabo odstavkov 124/C in 124/D namesto odstavka 37(6) zakonika o davčnem postopku, na prvi pogled zdel nekoliko presenetljiv. Navedeno sodišče je namreč uporabo teh dveh odstavkov pojasnilo z dejstvom, da v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, davčni organi z uporabo pogoja o plačanih pridobitvah niso kršili veljavne nacionalne zakonodaje, saj je ta pogoj takrat veljal. Zdi se, da je s tako formuliranim pojasnilom znikalo, da je bil nekdanji pogoj o plačanih pridobitvah že od samega začetka v nasprotju s pravom Unije.

92. Čeprav je mogoče pojasnilo Kúria (vrhovno sodišče) obravnavati kot nekoliko presenetljivo, to samo po sebi še ne vpliva na združljivost nacionalne prakse s pravom Unije. Do take ugotovitve sem prišel, ker dejstvo, da so razlogi za uporabo pravnih sredstev, ki jih države članice dajo na voljo posameznikom in so v skladu s pravom Unije, napačni, še ne povzroči, da so ta pravna sredstva zato v nasprotju s pravom Unije. Ker se torej odstavka 124/C in 124/D brez razlikovanja uporabljata po eni strani za pravna sredstva na podlagi prava Unije in po drugi strani za pravna sredstva, ki temeljijo izključno na nacionalnem pravu, ni mogoče ugotoviti nikakršne kršitve načela enakovrednosti.⁴⁶

93. Ob upoštevanju zgoraj navedenega predlagam, naj se na vsa tri vprašanja iz zadeve C-13/18 in prvi dve vprašanji iz zadeve C-126/18 odgovori: Načelo primarnosti prava Unije je treba v položaju, kakršnega sta opisali navedeni sodišči, razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se dolgovane obresti za nadomestitev škode, povzročene zaradi uporabe pogoja o plačanih pridobitvah, izračunajo na podlagi obrestne mere, ki se ujema z obrestno mero, ki jo pristojna centralna banka

⁴⁴ Sodba z dne 28. januarja 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, točka 71).

⁴⁵ Sodba z dne 17. novembra 1998, Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, točka 20).

⁴⁶ Glej po analogiji sodbo z dne 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, točka 40). Naj v zvezi s tem še dodam, da je Sodišče v okviru direktnih tožb razsodilo, da je, če je iz obrazložitve sodbe razvidna kršitev prava Unije, vendar je izrek te sodbe utemeljen z drugimi pravnimi razlogi, treba pritožbo zavrniti. Glej na primer sodbo z dne 7. junija 2018, Ori Martin/Sodišče Evropske unije (C-463/17 P, EU:C:2018:411, točka 24).

uporablja za glavne operacije refinanciranja, ne da bi se ta obrestna mera povečala tako, da bi odražala obrestno mero, s katero bi si lahko davčni zavezanec, ki ni kreditna institucija, izposodil enak znesek, niti niso določene nikakršne obresti za izravnavo padca vrednosti denarja, kadar se vrednost dolgovanega nadomestila izračuna od datuma, ko je škoda dokončno zapadla.

D. Zadnjih šest vprašanj, ki jih je predložitveno sodišče postavilo v zadevi C-126/18

94. Pred preučitvijo zadnjih šestih vprašanj, ki jih je postavilo nacionalno sodišče v zadevi C-126/18, bi želel podati več uvodnih pripomb.

95. Prvič, naj pripomnim, da predložitveno sodišče v zadevi C-126/18 v svojih vprašanjih omenja člen 183 Direktive o DDV, to je določbe, ki jo je Madžarska kršila v zvezi s pogojem o predhodnem plačilu pridobitev. Ker pa v tem členu niso omenjena nikakršna postopkovna pravila, se zdi, da te določbe ni mogoče uporabiti. Dalje, čeprav predložitveno sodišče v svojih vprašanjih napotuje le na načelo učinkovitosti, menim, da jih je treba preučiti tudi z vidika načela enakovrednosti, saj so s tema načeloma določene omejitve procesne avtonomije, ki jo uživajo države članice pri organizaciji svojih kompenzacijskih pravnih sredstev.

96. Drugič, ker je z zadevno nacionalno prakso plačilo obrestnih obresti določeno le v primeru prepoznega plačila obresti, katerih namen je zagotoviti nadomestilo zaradi uporabe pogoja o plačilu pridobitev, menim, da se ta vprašanja, ko se nanašajo na „obrestne obresti“, v resnici nanašajo na zamudne obresti, ki se dolgujejo v zameno za prepozno plačilo nadomestila, ki se v tem primeru izračunajo od datuma, ko je bila škoda ugotovljena.⁴⁷ V vsakem primeru je treba glede na moj odgovor v točkah 78 in 80 teh sklepnih predlogov preučiti pogoje, v skladu s katerimi morajo biti take zamudne obresti plačane.

97. Tretjič, zadnjih šest vprašanj iz zadeve C-126/18 morda napeljuje na to, da so pogoji za priznanje obresti zelo omejevalni. Vendar je iz dejanskega stanja, kot ga je opisalo predložitveno sodišče, razvidno, da zadevna nacionalna praksa ni tako omejevalna, kot se zdi na podlagi navedenih vprašanj. Zdi se namreč, da so bili davčni zavezanci, ki so utrpeli škodo zaradi uporabe tako imenovanega pogoja o plačilu pridobitev, kljub vsemu upravičeni do zamudnih obresti, tudi če niso vložili nikakršnega posebnega zahtevka, če davčna uprava po vložitvi njihove vloge dolgovanega nadomestila ni plačala v roku, določenem v členu 37(4) madžarskega zakonika o davčnem postopku.⁴⁸

98. Predložitveno sodišče pa v zadevi C-126/18 preveri, ali se predpostavke iz vprašanj ujemajo z dejanskimi okoliščinami iz postopka v glavni stvari.

1. Tretje vprašanje

99. S tretjim vprašanjem nacionalno sodišče v zadevi C-126/18 v bistvu sprašuje, ali je treba načeli učinkovitosti in enakovrednosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero se v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, kot začetni datum za izračun zamudnih obresti, ki se dolgujejo zaradi prepoznega plačila nadomestila, ne upošteva niti datum, ko je škoda nastala, niti datum, ko so obresti, plačane kot nadomestilo za glavno škodo, prvič zapadle v plačilo, ampak namesto tega poznejši datum.

⁴⁷ Ob upoštevanju tipologije obstoječih obresti na podlagi prava Unije, kot jih je opredelil generalni pravobranilec Y. Bot v sklepnih predlogih v zadevi Komisija/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170), menim, da dolgovane obresti za nadomestitev škode, nastale zaradi uporabe pogoja o plačilu pridobitev, in obresti, ki bi jih bilo treba zagotoviti za nadomestitev padca vrednosti denarja, spadajo v koncept kompenzacijskih obresti ter da bi bilo treba v okoliščinah postopka v glavni stvari pojem zamudnih obresti uporabljati za napotilo na zamudne obresti, dolgovane v primeru prepoznega plačila kompenzacijskih obresti.

⁴⁸ Poleg tega se zdi, da je družba Dalmandi prejela zamudne obresti zaradi zamude pri plačilu nadomestila, do katerega je bila ta družba upravičena, potem ko je v ta namen vložila zahtevek.

100. Naj v zvezi s tem poudarim, da po mojem mnenju obveznost zagotovitve nečesa, kar je v bistvu blizu polnemu nadomestilu za škodo, povzročeno s kršitvijo prava Unije, kot taka še ne pomeni, da je zadevni državi članici v primeru prepoznega plačila nadomestila naložena obveznost plačila zamudnih obresti. Razlog za plačilo takih obresti namreč ni neposredno v tem, da je zadevna država članica kršila pravo Unije, ampak v objektivni okoliščini, da je ta država prepozno plačala obstoječi dolg.

101. V zvezi s tem menim, da načelo učinkovitosti državam članicam narekuje, da morajo v svoji zakonodaji določiti plačilo zamudnih obresti v primeru prepoznega plačila dolgovanega nadomestila, povezanega s tem, da je navedena država kršila svoje obveznosti na podlagi prava Unije. Sicer države članice ne bi imele nikakršne spodbude za to, da bi posameznikom, ki so bili oškodovani zaradi učinkov kršitve prava Unije, plačale nadomestilo, to pa bi privedlo do položaja, ko bi bila pravici do polnega nadomestila odvzeta vsa učinkovitost.⁴⁹

102. V postopku v glavni stvari se zdi, da družba Dalmandi meni, da bi morale zamudne obresti teči od datuma, ko je bil pogoj o plačanih pridobitvah razveljavljen, ali celo od datuma, ko je Sodišče izdalo sodbo z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530), ker bi ji moral davčni organ samodejno zagotoviti nadomestilo za uporabo tega pogoja.

103. Drži sicer, da načelo primarnosti prava EU zahteva, da mora država članica, kadar Sodišče ugotovi, da zaradi uporabe nacionalne zakonodaje ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi prava Unije, takoj sprejeti potrebne ukrepe za to, da se navedena zakonodaja razveljavi, nacionalni organi pa jo morajo takoj prenehati uporabljati.⁵⁰

104. Vendar niti načelo primarnosti prava Unije niti načelo učinkovitosti pravnih sredstev ne pomeni, da morajo države članice na svojo pobudo zagotoviti nadomestilo za škodo, ki so jo povzročile zaradi kršitve prava Unije, ali prekiniti prekluzivne roke z organizacijo – kot je to storila Madžarska – upravnega kompenzacijskega postopka.

105. Drži sicer, da mora država članica, če Sodišče ugotovi, da je zakonski ali upravni ukrep, ki so ga sprejeli njeni organi, v nasprotju s pravom Unije, zadevni ukrep razveljaviti in – ob upoštevanju pogojev Francovich – zagotoviti odškodnino za kakršne koli nezakonite posledice takega ukrepa.⁵¹

106. Vendar so – kot je že večkrat poudarilo Sodišče – postopkovna pravila, s katerimi je urejeno plačilo dolgovanega nadomestila za kršitev prava Unije, odvisna od nacionalne zakonodaje, na podlagi katere se lahko zahteva, da se za plačilo nadomestila vloži zahtevek.⁵² Torej zgolj dejstvo, da Madžarska takoj po izreku sodbe z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530), ali celo po sprejetju zakona o spremembah davčnim zavezancem, oškodovanim zaradi uporabe pogoja o plačilu pridobitev, sama od sebe ni plačala nikakršnega nadomestila, še ne pomeni, da začnejo v zvezi s tem nadomestilom samodejno teči zamudne obresti. Zgolj če nacionalna zakonodaja določa, da začnejo v primeru ugotovitve, da se z nacionalnim zakonom krši višje pravno pravilo, take obresti ipso jure teči od izreka sodbe, se v skladu z načelom enakovrednosti zahteva, da zadevna država članica na svojo pobudo prizna zamudne obresti.

49 Glej v zvezi s tem sodbo z dne 30. junija 2016, Ciup (C-288/14, neobjavljena, EU:T:2016:495, točka 46). Ker obveznost plačila zamudnih obresti izhaja iz načela učinkovitosti in pravice do polnega nadomestila, lahko države članice prosto določijo stopnjo zamudnih obresti, če se s to obrestno mero ustvari spodbuda za upravo, da hitro plača odškodnino.

50 Sodba z dne 13. julija 1972, Komisija/Italija (48/71, EU:C:1972:65, točka 7). V postopku v glavni stvari je to pomenilo, da je morala Madžarska na svojo pobudo le prenehati uporabljati pogoj o plačilu pridobitev in vrniti presežke odbitnega DDV, ki so še obstajali na datum sodbe z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530).

51 Glej v tem smislu sodbo z dne 16. decembra 1960, Humblet/Belgija (6/60-IMM, EU:C:1960:48, str. 569).

52 Sodba z dne 4. oktobra 2018, Kantarev (C 571/16, EU:C:2018:807, točka 123). Ta rešitev je dokaj logična, saj je treba za natančno nadomestilo nastale škode pri količinski opredelitvi te škode upoštevati nekatere parametre dejanskega stanja, ki jih lahko poznajo le zadevne osebe.

107. Ker torej države članice niso dolžne zagotoviti samodejnega nadomestila v zvezi s škodo, ki so jo povzročile zaradi kršitve prava EU, iz tega po drugi strani izhaja, da lahko država članica načeloma določi, da zamudne obresti ne bodo tekle od datuma, ko je škoda nastala.

108. Podobno države članice niso dolžne določiti, da bodo take obresti plačane takoj potem, ko zadevni organ ali sodišče ugotovi, da je treba za to škodo zagotoviti nadomestilo.

109. Res je, da morajo države članice v primeru prepoznega plačila dolgovanega nadomestila na podlagi prava Unije določiti plačilo takih obresti. Vendar od uprave kljub temu ni mogoče pričakovati, da bo to nadomestilo plačala v trenutku, ko je bila škoda priznana.⁵³ Torej državam članicam na podlagi načela učinkovitosti ni naloženo, da morajo kot začetni datum za izračun obrestnih obresti določiti datum, ko je škoda nastala, ali datum, ko so obresti, plačane kot nadomestilo za glavno škodo, prvič zapadle v plačilo, ampak da do tega pride v razumnem roku po tem, ko škodo prizna ali zadevni upravni organ ali sodišče.

110. Kot razumem nacionalno prakso, je v postopku v glavni stvari z njo določeno plačilo takih obresti, če uprava obresti za nadomestitev škode ne plača v 30 dneh (ali v nekaterih primerih v 45 dneh) od vložitve zahtevka za nadomestilo, kar se zdi razumen rok, v katerem lahko uprava preuči utemeljenost zahtevka. Za tako obdobje torej ni mogoče šteti, da je v nasprotju z načelom učinkovitosti.

111. Glede načela enakovrednosti, predložitveno sodišče mora v zadevi C-126/18 – ker je edino, ki ve, kako se take obresti uporabljajo v drugih okoliščinah – preveriti, da se v obravnavanem primeru ne uporabljajo nikakršni krajši roki, kadar mora zadevna država članica plačati nadomestilo iz razloga, ki temelji izključno na nacionalni davčni zakonodaji.

112. V takih okoliščinah predlagam, naj se na tretje vprašanje odgovori, da je treba načeli učinkovitosti in enakovrednosti pravnih sredstev razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero se v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, kot začetni datum za izračun zamudnih obresti, ki se dolgujejo za prepozno plačilo nadomestila, ne določi datum, ko so obresti, ki se plačajo kot nadomestilo za glavno škodo, prvič zapadle v plačilo, ampak namesto tega poznejši datum, prvič, če se ta datum ne odlaga onkraj razumnega roka po priznanju obveznosti plačila tega nadomestila, in drugič, če se enak datum uporablja v primeru prepoznega plačila nadomestila, ki temelji izključno na nacionalnem pravu.

2. Četrto vprašanje

113. S četrтим vprašanjem nacionalno sodišče v zadevi C-126/18 v bistvu sprašuje, ali je treba načeli učinkovitosti in enakovrednosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero morajo davčni zavezanci, da se jim izplačajo zamudne obresti, vložiti izredni zahtevek, čeprav v drugih primerih, ko je treba prav tako plačati zamudne obresti, tak zahtevek ni potreben, ker se take obresti priznajo samodejno.

⁵³ Glej po analogiji sodbo z dne 15. marca 2018, Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, točka 20).

114. V zvezi s tem menim, da zgolj dejstvo, da se od davčnih zavezancev zahteva, da vložijo posebno vrsto zahtevka, kot tako še ne pomeni kršitve načela učinkovitosti. Glede na izraz, ki ga je uporabilo Sodišče, namreč taka zahteva ne onemogoča ali pretirano otežuje uresničevanja pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije.⁵⁴ Če pa je treba to zahtevo uporabiti retroaktivno za davčne zavezance, ki so tožbe vložili, preden je Sodišče odločilo o združljivosti pogoja o plačilu pridobitev s pravom Unije, bi bil s to zahtevo (ali bi vsaj morda lahko bil) tem tožbam odvzet kakršen koli koristni učinek,⁵⁵ zato bi bilo treba šteti, da je v nasprotju z načelom učinkovitosti.

115. Glede načela enakovrednosti, postavljeno vprašanje, kakor je bilo formulirano, predpostavlja kršitev tega načela. Kot je bilo namreč že pojasnjeno, je treba v skladu z načelom enakovrednosti uporabiti enaka postopkovna pravila za tožbe, ki temeljijo na pravu Unije, in za podobne tožbe, ki temeljijo na nacionalnem pravu.⁵⁶

116. Vendar v postopku v glavni stvari nekaj elementov iz spisa lahko kaže na to, da se – v nasprotju s predpostavko, na kateri temelji četrto vprašanje, kakor ga je formuliralo predložitveno sodišče – vložitev izrednega zahtevka ne zahteva le v okoliščinah, kakršne so obravnavane (to je v primeru kršitve prava Unije), ampak tudi v nekaterih drugih položajih, za katere se uporablja izključno nacionalno pravo.

117. Zato predlagam, naj se četrto vprašanje preoblikuje in se nanj odgovori, da je treba načeli učinkovitosti in enakovrednosti razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero morajo davčni zavezanci, kadar zahtevajo zamudne obresti, vložiti izredni zahtevek, če se ta zahteva enako uporablja ne glede na to, ali je škoda, zaradi katere je nastal dolg, s plačilom katerega se zamuja, nastala zaradi kršitve prava Unije ali nacionalnega prava.

3. Peto in osmo vprašanje

118. S petim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba načeli učinkovitosti in enakovrednosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero je mogoče zamudne obresti priznati le davčnemu zavezancu, ki je vložil zahtevek, s katerim ne zahteva konkretno obresti, temveč vračilo presežka odbitnega DDV, ki je še obstajal na datum, ko je bil pogoj o plačilu pridobitev razveljavljen.

119. To vprašanje je podobno osmemu, v katerem predložitveno sodišče sprašuje, ali načeli učinkovitosti in enakovrednosti nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero je mogoče zamudne obresti zahtevati le, če je davčni zavezanec v položaju, ko lahko vloži zahtevek za vračilo presežnega odbitnega DDV za davčno obdobje, v katerem je bil razveljavljen pogoj plačila protivrednosti.

120. Zato bom ti vprašanji obravnaval skupaj, čeprav je – kakor ju sam razumem – med njima majhna razlika: peto vprašanje se nanaša na formalno zahtevo, to je zahtevo, da mora davčni zavezanec vložiti zahtevek, ki ni povezan z dolgom, zapadlim v plačilo, medtem ko se osmo vprašanje nanaša na vsebinski pogoj, in sicer na to, da je davčni zavezanec v položaju, da lahko zahteva vračilo presežnega odbitnega DDV za davčno obdobje, v katerem je bila zadevna določba, ki je bila v nasprotju s pravom Unije, razveljavljena.

⁵⁴ Sodba z dne 11. aprila 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, točka 39).

⁵⁵ V skladu s sodno prakso Sodišča lahko države članice uporabijo nova pravila za prihodnje učinke položajev, ki so nastali med veljavnostjo prejšnje zakonodaje. Glej sodbo z dne 29. junija 1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, točka 25). Vendar načelo varstva legitimnih pričakovanj nasprotuje temu, da sprememba nacionalne ureditve z retroaktivnim učinkom davčnemu zavezancu odvzame pravico, ki jo je pridobil na podlagi predhodne ureditve. Sodba z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točka 39).

⁵⁶ Sodba z dne 28. januarja 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, točka 71). Vendar to načelo ne bo kršeno, če se v nacionalni zakonodaji vložitev izrednega zahtevka zahteva za izplačilo zamudnih obresti, medtem ko se to ne zahteva za druge vrste obresti. Ker se namreč z načelom enakovrednosti zahteva zgolj to, da se enaka postopkovna pravila uporabljajo za tožbe, ki temeljijo na pravu Unije, in podobne tožbe, ki temeljijo na nacionalnem pravu, to načelo ne nasprotuje uporabi drugačnih postopkovnih pravil za nepodobne vrste obresti.

121. V zvezi s temi vidiki moram priznati, da je praksa, v skladu s katero se od davčnega zavezanca zahteva, da v zvezi z zamudnimi obrestmi vloži posebno vrsto zahtevka, sicer nenavadna, vendar kot taka ne učinkuje tako, da bi onemogočila ali pretirano otežila uresničevanja pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije. Torej tak pogoj ni v nasprotju z načelom učinkovitosti, če sta izpolnjena spodaj navedena pogoja.

122. Prvič, davčni zavezanec mora biti sorazmerno jasno in pravočasno obveščen o tem, da mora za priznanje zamudnih obresti vložiti tak zahtevek.

123. Drugič, ta zahteva ne sme vsebovati nikakršnega prikritega vsebinskega pogoja. Zlasti ne bi smela ta zahteva učinkovati tako, da se plačilo zamudnih obresti omeji na davčne zavezance, ki so v času, ko je bil pogoj o plačilu pridobitev razveljavljen, še imeli presežni odbitni DDV. Škoda, zaradi katere je nastal dolg, bi lahko nastala precej pred davčnim obdobjem pred obdobjem, v katerem je bil pogoj o plačilu pridobitev razveljavljen. Zato bi moral biti v tem položaju davčni zavezanec upravičen do vložitve zahtevka za zamudne obresti v primeru prepoznega plačila nadomestila za škodo – če zadeva ni zastarala – tudi če nima več presežnega odbitnega DDV.

124. Torej menim, da načelo učinkovitosti nasprotuje temu, da bi države članice plačilo zamudnih obresti omejile le na davčne zavezance, ki so v času, ko je bil pogoj o plačilu pridobitev razveljavljen, še imele presežni odbitni DDV.

125. Glede načela enakovrednosti, to bi bilo tudi lahko kršeno, če bi se zahtevi, na kateri je napoteno v petem in osmem vprašanju, uporabljali le v primeru prepoznega nadomestila za kršitev prava Unije, ne pa tudi v primeru kršitve pravila nacionalnega prava. Vendar ni na voljo dovolj informacij za potrditev, ali to drži v postopku v glavni stvari.⁵⁷

126. Položaj bi bil seveda precej drugačen glede zahteve, da je oseba v položaju, v katerem lahko zahteva vračilo presežka odbitnega DDV za davčno obdobje, v katerem je bila zadevna določba, ki je bila v nasprotju s pravom Unije, razveljavljena, če se je ta uporabljala le za zahtevke za zamudne obresti zaradi prepoznega plačila nadomestila, dolgovanega –v zvezi z zelo posebnim obdobjem, ko je bil presežni odbitni DDV naveden v obračunu DDV pred sprejetjem zakona o spremembah.

127. Ker v takem primeru zadevna zahteva ne bi preprečevala plačila obresti za prepozno plačilo nadomestila, dolgovanega za škodo, ki je davčnemu zavezancu, ki, ko je bil pogoj plačanih pridobitev razveljavljen, ni več imel presežka odbitnega DDV, nastala pred tem obdobjem pogoj o plačilu pridobitev po mojem mnenju dejansko ni mogoče ugotoviti nikakršne kršitve načela učinkovitosti. Ta zahteva bi bila namreč zgolj enakovredna preverjanju, ali obstaja dejanska škoda, tako da se od zadevnih oseb zahteva, da navedejo, ali imajo presežek odbitnega DDV za tekoče davčno obdobje.

128. Ob upoštevanju navedenega predlagam, naj se na peto in osmo vprašanje odgovori, da je treba načeli učinkovitosti in enakovrednosti razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero je mogoče zamudne obresti priznati le davčnemu zavezancu, ki je vložil zahtevek, katerega vsebina se ne nanaša na plačilo nadomestila, dolgovanega za vso škodo, povzročeno z uporabo pogoja o plačilu pridobitev, ampak na vračilo – na datum razveljavitve tega pogoja – presežnega odbitnega DDV, ki je obstajal na ta datum, če davčnemu zavezancu za vložitev takega zahtevka na ta datum ni še vedno treba imeti presežnega odbitnega DDV in se tak pogoj uporablja tudi v primeru prepoznega plačila nadomestila zaradi kršitve nacionalnega prava.

⁵⁷ Ker bi taka zahteva pomenila uvedbo posebnega roka za priznanje zamudnih obresti, bi bilo treba torej zlasti preveriti, ali se taka zahteva uporablja tudi v podobnih položajih, ki temeljijo izključno na nacionalnem pravu.

4. Šesto vprašanje

129. S šestim vprašanjem nacionalno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba načeli učinkovitosti in enakovrednosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni praksi države članice, v skladu s katero se zamudne obresti obračunajo le v zvezi z zneskom finančne izgube, nastale v poročevalnem obdobju za DDV pred vložitvijo zahtevka.

130. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v postopku v glavni stvari, škoda nastala, ko davčni organ, ko je bil v obrazcu za obračun DDV naveden presežek odbitnega DDV, tega presežka ni vrnil v roku, določenem z nacionalno zakonodajo.

131. Torej se z določitvijo, da se zamudne obresti obračunajo le na znesek škode, nastale v poročevalnem obdobju za DDV pred vložitvijo zahtevka, z nacionalno prakso, kakršna je ta iz obravnavane zadeve, po eni strani zahteva vložitev zahtevka za vsako davčno obdobje, po drugi strani pa se določi prekluzivni rok. Ta prekluzivni rok se ujema s preostalim trajanjem davčnega obdobja, v katerem je nastala finančna izguba, podaljšanim za trajanje naslednjega davčnega obdobja. Zdaj predlagam, naj se ta učinka nacionalne prakse obravnavata ločeno.

132. Glede dejstva, da ta nacionalna praksa učinkuje tako, da morajo davčni zavezanci vložiti zahtevek v posebnem primeru, ko trdijo, da so utrpeli izgubo in škodo, se zanj ne zdi, da bi bila v nasprotju z načelom učinkovitosti ali enakovrednosti, če se enak pogoj uporablja tudi v primeru prepoznega plačila dolga, nastalega zaradi kršitve pravila nacionalnega prava.⁵⁸

133. Glede dejstva, da ta nacionalna praksa učinkuje tako, da se z njo ustvari prekluzivni rok, bi lahko bila v nasprotju z načelom učinkovitosti, če je ta prekluzivni rok prekratek, da bi lahko razumno pozoren in preudaren posameznik v njem vložil zahtevek za zamudne obresti, pri čemer je treba upoštevati obseg formalnih zahtev v zvezi s tem in obseg upoštevanih informacij, ki so bile tej osebi zagotovljene.

134. Enako bi veljalo, če bi se nacionalna praksa uporabljala retroaktivno – torej za obdobja pred njenim sprejetjem – in tako preprečevala kakršno koli plačilo zamudnih obresti za prepozno plačilo odškodnine v zvezi z katerim koli obdobjem pred obdobjem vložitve zahtevka. V takem položaju davčni zavezanci očitno ne bi mogli ujeti tega zastaralnega roka, saj ne bi mogli predvideti, da bo sprejet. O teh vprašanjih pa mora odločiti predložitveno sodišče.

135. V zvezi z načelom enakovrednosti mora nacionalno sodišče ugotoviti, ali se vsaj v enem primerljivem položaju podobno časovno obdobje uporablja za dolg, ki temelji izključno na nacionalnem pravu.

136. Torej predlagam, naj se na šesto vprašanje odgovori, da je treba načeli učinkovitosti in enakovrednosti razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero se zamudne obresti uporabljajo samo v zvezi z zneskom finančne izgube, ki je nastala v poročevalnem obdobju DDV pred vložitvijo zahtevka, če prekluzivni rok, določen s to nacionalno prakso, ni prekratek, da lahko razumno pozoren in preudaren posameznik v njem vloži zahtevek za zamudne obresti, če se tak pogoj ne uporablja retroaktivno in če se uporablja tudi v primeru prepoznega plačila dolga, nastalega zaradi kršitve pravila nacionalnega prava.

⁵⁸ Za bolj poglobljeno analizo glej točki 114 in 121 teh sklepnih predlogov.

5. Sedmo vprašanje

137. S sedmim vprašanjem nacionalno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba načeli učinkovitosti in enakovrednosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero je davčni zavezanec dokončno prikrašan za možnost zahtevati zamudne obresti, ker, prvič, je bil pogoj plačila pridobitev v času, ko se je uporabljal, veljaven, in drugič, se je prekluzivni rok za vložitev takega zahtevka iztekel.

138. Glede prvega dela vprašanja je treba znova opozoriti, da je plačilo zamudnih obresti potrebno, da se zagotovi učinkovitost pravice katerega koli posameznika, da se mu v celoti povrne kakršna koli škoda, ki mu jo je država članica povzročila s kršitvijo prava Unije. Torej menim, da ni prav verjetno, da bi bilo mogoče z dejstvom, da je določba, za katero je bilo pozneje odloženo, da je v nasprotju s pravom Unije, v času, ko se je uporabljala, veljavna, utemeljiti neuporabo zamudnih obresti.⁵⁹

139. Glede drugega dela vprašanja želim poudariti, da je Sodišče združljivost s pravom Unije že priznalo zakonodaji, s katero so določeni razumni prekluzivni roki za uvedbo postopka⁶⁰, tudi če iztek teh rokov nujno povzroči popolno ali delno zavrženje vložene tožbe⁶¹. Vendar se morajo prekluzivni roki, ki se uporabljajo za odškodninske tožbe zaradi kršitve prava Unije, če naj bodo združljivi s pravom Unije, prav tako skladati z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti.

140. V postopku v glavni stvari je z nacionalno prakso določen dvojni prekluzivni rok.⁶²

141. Prvi se nanaša na davčno obdobje, za katero je mogoče zahtevati nadomestilo. Iz informacij v spisu, poslanem Sodišču, je razvidno, da je mogoče v skladu z nacionalno prakso na podlagi odstavka 164(1) zakonika o davčnem postopku nadomestiti le škodo, nastalo od zadnjega poročevalnega obdobja leta 2005.

142. Taka omejitev se ne zdi v nasprotju z načelom učinkovitosti, saj ne onemogoča ali pretirano otežuje uresničevanja pravic, ki jih posameznikom podeljuje pravni red Unije.⁶³ Sodišče je namreč že priznalo, da so s pravom Unije združljivi triletni⁶⁴ ali celo dveletni⁶⁵ prekluzivni roki. Poleg tega se za to obdobje ne zdi, da bi bilo v nasprotju z načelom enakovrednosti, saj se zdi, da se isti petletni prekluzivni rok uporablja za kompenzacijska pravna sredstva, ki temeljijo na kršitvi nacionalnega prava. Vendar mora to preveriti predložitveno sodišče.

143. Drugi prekluzivni rok se nanaša na rok, v katerem so morali davčni zavezanci vložiti zahtevek za nadomestilo.

144. V zvezi s tem je mogoče iz opisa dejstev v zadevi C-126/18, ki jih je na obravnavi omenila tudi madžarska vlada, razbrati, da so lahko davčni zavezanci, tudi če niso vložili izrednega zahtevka, v petih letih od razveljavitve pogoja o plačilu pridobitev vložili zahtevek za nadomestilo.

⁵⁹ Vendar se je v postopku v glavni stvari ta razlog uveljavljal ne za utemeljitev neplačila zamudnih obresti, ampak za utemeljitev obrestne mere, enake dvakratniku temeljne obrestne mere centralne banke, za izračun dolgovane nadomestila za uporabo pogoja o plačilu pridobitev.

⁶⁰ Glej na primer sodbo z dne 19. junija 2014, Specht in drugi (od C-501/12 do C-506/12, C-540/12 in C-541/12, EU:C:2014:2005, točka 115).

⁶¹ Sodba z dne 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, točka 42).

⁶² Ta dvojna omejitev nas napeljuje na ugotovitev, da so bila s sprejetjem zakona o spremembah prekinjena tekoča obdobja rokov.

⁶³ Ko torej Sodišče ugotovi, da je nacionalna zakonodaja v nasprotju s pravom Unije, zadevnim državam članicam ni treba ponovno preučiti položajev, ki so postali dokončni po tem, ko so bila izčrpana vsa razpoložljiva pravna sredstva, ali po tem, ko so se iztekli roki za vložitev takih sredstev. Glej na primer sodbo z dne 8. marca 1988, Brown/Sodišče (125/87, EU:C:1988:136, točka 14), ter po analogiji sodbe z dne 30. septembra 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, točka 38); z dne 16. marca 2006, Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178, točka 20), in z dne 10. julija 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, točka 58).

⁶⁴ Sodba z dne 15. aprila 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, točka 28).

⁶⁵ Sodba z dne 15. decembra 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10, EU:C:2011:844, točka 25). V primeru davka Skupnosti, ki ga plačujejo javni uslužbenci in drugi uslužbenci institucij, je rok za pritožbo rok, določen v Kadrovskih predpisih za uradnike Evropske unije in pogojih za zaposlitev drugih uslužbencev Evropske unije. V skladu s sodno prakso Splošnega sodišča ta rok znaša tri mesece po prejemu obračunskega lista plače, iz katerega je jasno in prvič razvidna odločitev denarne narave. Glej na primer sodbo z dne 14. decembra 2017, Campo in drugi/ESZD (T-577/16, neobjavljena, EU:T:2017:909, točke od 34 do 36).

145. Ker prekluzivni rok ne teče od dejanskega nastanka škode, se zdi, da nacionalna praksa privede do tega, da se podaljša prvotni prekluzivni rok, določen v odstavku 164(1) zakonika o davčnem postopku.⁶⁶ Če to drži, je Madžarska precej preseгла tisto, kar se je od nje zahtevalo s pravom Unije, to je, da določi zadosten prekluzivni rok, da lahko posamezniki uveljavijo pravice, ki so jim podeljene s pravnim redom Unije, zato mi v takih okoliščinah ni jasno, kako bi bilo lahko kršeno načelo učinkovitosti.

146. Glede načela enakovrednosti se na podlagi spisa ne zdi, da bi se uporabljal ugodnejši rok, ko Kúria (vrhovno sodišče) ugotovi, da je določba v nasprotju z višjo nacionalno normo.

147. Torej predlagam, naj se na sedmo vprašanje odgovori, da je treba načeli učinkovitosti in enakovrednosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero je davčni zavezanec dokončno prikrajšan za možnost zahtevati zamudne obresti, ker je bil pogoj plačila pridobitev v času, ko se je uporabljal, veljaven. Vendar ti načeli ne nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero je davčni zavezanec dokončno prikrajšan za možnost zahtevati zamudne obresti, ker se je prekluzivni rok za vložitev takega zahtevka iztekel, če ta prekluzivni rok (i) ni nerazumno kratek in (ii) se uporablja tudi za prepozna plačila dolgov, povezanih s škodo, ki jo je povzročila določba, s katero se krši nacionalno pravo. V izogib kakršnemu koli mogočemu dvomu je po mojem mnenju očitno, da petletnega prekluzivnega roka, ki se uporablja v obravnavani zadevi, kot takega ni mogoče obravnavati kot nerazumno kratkega.

V. Predlog

148. Na podlagi navedenega Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki sta jih predložili Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szegedu, Madžarska) in Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szekszárdu, Madžarska), odgovori:

1. Načelo primarnosti prava Unije je treba v položaju, kakršnega sta opisali navedeni sodišči, razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se dolgovane obresti za nadomestitev škode, povzročene zaradi uporabe pogoja o plačilu pridobitev, izračunajo na podlagi obrestne mere, ki se ujema z obrestno mero, ki jo pristojna centralna banka uporablja za glavne operacije refinanciranja, ne da bi se ta obrestna mera povečala tako, da bi odražala obrestno mero, s katero bi si lahko davčni zavezanec, ki ni kreditna institucija, izposodil enak znesek, niti niso določene nikakršne obresti za izravnavo padca vrednosti denarja, kadar se vrednost dolgovanega nadomestila izračuna na podlagi datuma dokončne zapadlosti škode.
2. Načeli učinkovitosti in enakovrednosti pravnih sredstev je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero se v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, kot začetni datum za izračun zamudnih obresti, dolgovanih za prepozno plačilo nadomestila, ne določi datum, ko so obresti, ki se plačajo kot nadomestilo za glavno škodo, prvič zapadle v plačilo, ampak poznejši datum, prvič, če se ta datum ne odlaga onkraj razumnega roka po priznanju obveznosti plačila tega nadomestila, in drugič, če se enak datum uporablja v primeru prepoznega plačila nadomestila, ki temelji izključno na nacionalnem pravu.
3. Načeli učinkovitosti in enakovrednosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero morajo davčni zavezanci, kadar zahtevajo zamudne obresti, vložiti izredni zahtevek, če se ta zahteva enako uporablja ne glede na to, ali je škoda, zaradi katere je nastal dolg, s plačilom katerega se zamuja, nastala zaradi kršitve prava Unije ali nacionalnega prava.

⁶⁶ Na podlagi te določbe bi Madžarska lahko zavrnila obravnavo zahtevkov, povezanih s škodo, nastalo več kot pet let po zadnjem dnevu koledarskega leta, v katerem bi morala biti opravljena napoved ali vročitev v zvezi z davkom oziroma – če take napovedi ali vročitve ni – v katerem bi moral biti davek plačan.

4. Načeli učinkovitosti in enakovrednosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero je mogoče zamudne obresti priznati le davčnemu zavezancu, ki je vložil zahtevek, katerega vsebina se ne nanaša na plačilo nadomestila, dolgovanega za vso škodo, povzročeno z uporabo pogoja o plačilu pridobitev, ampak na vračilo – na datum razveljavitve tega pogoja – presežnega odbitnega DDV, ki je obstajal na ta datum, če davčnemu zavezancu za vložitev takega zahtevka na ta datum ni treba še vedno imeti presežnega odbitnega DDV in se tak pogoj uporablja tudi v primeru prepoznega plačila nadomestila zaradi kršitve nacionalnega prava.
5. Načeli učinkovitosti in enakovrednosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero se zamudne obresti uporabljajo samo v zvezi z zneskom finančne izgube, ki je nastala v poročevalnem obdobju DDV pred vložitvijo zahtevka, če tako nastali prekluzivni rok, določen s to nacionalno prakso, ni prekratek, da lahko razumno pozoren in preudaren posameznik v njem vloži zahtevek za zamudne obresti, če se tak pogoj ne uporablja retroaktivno in če se uporablja tudi v primeru prepoznega plačila dolga, nastalega zaradi kršitve pravila nacionalnega prava.
6. Načeli učinkovitosti in enakovrednosti je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero je davčni zavezanec dokončno prikrajšan za možnost zahtevati zamudne obresti, ker je bil pogoj plačila pridobitev v času, ko se je uporabljal, veljaven. Vendar ti načeli ne nasprotujeta nacionalni praksi, v skladu s katero je davčni zavezanec dokončno prikrajšan za možnost zahtevati zamudne obresti, ker se je prekluzivni rok za vložitev takega zahtevka iztekel, če ta prekluzivni rok (i) ni nerazumno kratek in (ii) se uporablja tudi za prepozna plačila dolgov, povezanih s škodo, ki jo je povzročila določba, s katero se krši nacionalno pravo.