



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 23 april 2020\*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Rätt till avdrag för ingående skatt – Återbetalning av överskjutande mervärdesskatt – För sen återbetalning – Ränteberäkning – Villkor för betalning av ränta på grund av att den beskattningsbara personen inte kunnat förfoga över överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som hållits inne i strid med unionsrätten, samt på grund av skattemyndighetens betalningsdröjsmål – Effektivitetsprincipen och likvärdighetsprincipen”

I de förenade målen C-13/18 och C-126/18,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Szeged, Ungern) (C-13/18) och Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Szekszárd, Ungern) (C-126/18), av den 2 januari 2018 och den 3 januari 2018 som inkom till domstolen den 8 januari 2018 respektive den 16 februari 2018, i målen

**Sole-Mizo Zrt.** (C-13/18),

**Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.** (C-126/18)

mot

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna P.G. Xuereb och T. von Danwitz (referent),

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 juni 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Sole-Mizo Zrt., genom L. Maklári, ügyvéd,
- Dalmandi Mezőgazdasági Zrt., genom L. Maklári, ügyvéd,

\* Rättegångsspråk: ungerska.

- Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och G. Koós, båda i egenskap av ombud,
  - Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och A. Sipos, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 11 september 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,  
följande

### Dom

- 1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av unionsrätten angående rätten till återbetalning av skatt som tagits ut i en medlemsstat i strid med unionsrätten.
- 2 Respektive begäran har framställts i två mål mellan, å ena sidan, Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) och Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) och, å andra sidan, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (överklagandeinstans vid Nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern). Målen avser de materiella och processuella rekvisit som ska tillämpas vid handläggning av ärenden rörande återbetalning, till den beskattningsbara personen, av överskjutande mervärdesskatt som inte kunnat återfås inom skälig tid på grund av ett villkor i en medlemsstats lagstiftning, ett villkor som av EU-domstolen sedermera förklarats stå i strid med unionsrätten.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

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

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

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

#### *Ungersk rätt*

##### *Lagen om mervärdesskatt*

- 4 I 186 § punkt 2 i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag CXXVII om mervärdesskatt) (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI.16.)), nedan kallad lagen om mervärdesskatt) föreskrevs att överskjutande avdragsgill mervärdesskatt fick återbetalas under förutsättning att hela vederlaget, inklusive mervärdesskatt, betalats för den transaktion som gav upphov till den avdragsgilla mervärdesskatten (det så kallade villkoret om ”betalt vederlag”). Om någon betalning inte erlagts skulle överskjutande belopp föras över till påföljande beskattningsperiod.
- 5 EU-domstolen förklarade i sin dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530) att 186 § punkt 2 i lagen om mervärdesskatt stred mot artikel 183 i mervärdesskattedirektivet.

- 6 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (2011 års lag CXXIII om ändring i harmoniseringssyfte av 2007 års lag CXXVII om mervärdesskatt, samt om det särskilda förfarandet för handläggningen av ärenden om återbetalning av mervärdesskatt) (nedan kallad ändringslagen) innebar att 186 § punkterna 2–4 i lagen om mervärdesskatt upphävdes med verkan från och med den 27 september 2011. Det är enligt denna lag hädanefter möjligt att betala åter överskjutande avdragsgill mervärdesskatt utan att man behöver invänta betalning av vederlaget för den transaktion som gett upphov till avdragsgill mervärdesskatt.

#### *Skatteförfarandelagen*

- 7 I 37 § az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag nr XCII om skatteförfarandet (nedan kallad skatteförfarandelagen) föreskrivs följande i punkterna 4 och 6:

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

...

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

- 8 124/C § i nämnda lag har följande lydelse:

”1) När Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen, Ungern), Kúria (Högsta domstolen, Ungern) eller Europeiska unionens domstol med retroaktiv verkan finner att en rättsregel i vilken det föreskrivs en skyldighet att erlagga skatt strider mot grundlagen eller tvingande lagstiftning i Europeiska unionen eller, i fråga om kommunala bestämmelser, mot någon annan rättsregel, och att detta domstolsavgörande ger den beskattningsbara personen rätt till ersättning enligt bestämmelserna i denna paragraf, ska skattemyndigheten i första instans betala ersättning enligt den beskattningsbara personens begäran, i enlighet med vad som anges i avgörandet i fråga.

2) Den beskattningsbara personen kan ge in sin begäran skriftligen till skattemyndigheten inom 180 dagar från offentliggörandet eller delgivningen av det avgörande som meddelats av Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen), Kúria (Högsta domstolen) eller Europeiska unionens domstol; återställande av försutten tid beviljas inte vid utgången fatalietid. Skattemyndigheten ska avslå begäran för det fall att rätten avseende skattefastställelse har prekluderats på dagen för offentliggörande eller delgivning av avgörandet.

...

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

9 I 124/D § punkterna 1–3 i denna lag föreskrivs följande:

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

2) Den beskattningsbara personen får utöva den rätt som anges i punkt 1 ovan genom en begäran – som ska inges inom 180 dagar från offentliggörande eller delgivning av avgörande meddelat av Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen), Kúria (Högsta domstolen) eller Europeiska unionens domstol – om rättelse av deklARATIONEN eller deklARATIONERNA för beskattningsåret eller beskattningsåren varunder rätten till avdraget i fråga uppkom. Återställande av försutten tid beviljas inte vid utgången fatalietid.

3) Om underlaget, i rättat skick enligt begäran om rättelse av deklARATIONEN, visar att den beskattningsbara personen har rätt till återbetalning antingen på grund av minskning av den skatt han eller hon ska betala eller på grund av ökningen av det belopp som ska återbetalas ... ska skattemyndigheten lägga en ränta till det belopp som ska återbetalas motsvarande centralbankens referensränta för tiden mellan den dag som angetts för betalning i deklARATIONEN eller deklARATIONERNA som avses med begäran om rättelse eller förfallodagen, eller dagen för betalning av skatten om denna är senare, och den dag då begäran om rättelse gavs in. Ersättningen, på vilken bestämmelserna om betalning av belopp ur den allmänna budgeten är tillämpliga, ska erläggas inom 30 dagar från ingivande av begäran om rättelse.”

10 164 § punkt 1 i skatteförfarandelagen har följande lydelse:

”Rätten att utta skatt upphör fem år efter den sista dagen under det kalenderår under vilket deklARATION eller underrättelse avseende denna skatt skulle ha ägt rum eller, i avsaknad av sådan deklARATION eller underrättelse, under vilket skatten skulle ha betalats. Såvida inte annat föreskrivs i lag preskriberas rätten att begära belopp ur den allmänna budgeten och rätten till ersättning för överbetalning fem år efter den sista dagen under det kalenderår under vilket rätten att begära beloppet eller ersättningen uppkom.”

11 165 § punkt 2 i skatteförfarandelagen har följande lydelse:

”Dröjsmålsräntesatsen för varje kalenderdag motsvarar 1/365-del av centralbankens vid varje tid gällande referensränta multiplicerad med två. En dröjsmålsränta kan inte själv föranleda tillämpning av en dröjsmålsränta. Den centrala skatte- och tullförvaltningen ska inte kräva betalning av dröjsmålsränta understigande 2 000 [HUF].”

## **Målen vid de nationella domstolarna samt tolkningsfrågorna**

### ***Mål C-13/18***

12 I beslut av den 17 juli 2014 i målet Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ej publicerat, EU:C:2014:2127, punkt 39) förklarade EU-domstolen att unionsrätten – och i synnerhet artikel 183 i mervärdesskattedirektivet – ska tolkas så, att den utgör hinder för lagstiftning och praxis i en medlemsstat som utesluter betalning av ränta på överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som inte kunde återkrävas inom skälig tid på grund av en nationell bestämmelse som ansågs strida mot unionsrätten. EU-domstolen förklarade emellertid vidare att det i avsaknad av unionslagstiftning på området ankommer på medlemsstaterna att med iakttagande av likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen bestämma formerna för betalning av sådan ränta.

- 13 Som en följd av detta beslut antog den ungerska skattemyndigheten en administrativ praxis. Kúria (Högsta domstolen) uttalade sig angående denna praxis lagenlighet i dom nr Kfv.I.35.472/2016/5 av den 24 november 2016, som i sin tur utgjorde grund för Kúrias principbeslut (nr EBH2017.K18) med rubriken "Prövning (avseende räntesats och preskription) av frågan om ränta på mervärdesskatt som nödvändigtvis kumulerats på grund av betalningsvillkoren (nedan kallat Högsta domstolens principbeslut nr 18/2017). I nämnda principbeslut preciserade Högsta domstolen beräkningsmetoderna för ränta på det mervärdesskattebelopp som inte kunnat återkrävas på grund av villkoret om "betalt vederlag". Enligt principbeslutet ska åtskillnad göras mellan två perioder:
- för perioden mellan dagen efter den sista dagen i fristen för avgivande av mervärdesskattedeklarationen och utgången av fristen för avgivande av nästa deklaration är bestämmelserna i 124/C § och 124/D § i skatteförfarandelagen – vilka reglerar situationen när Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen) eller Kúria (Högsta domstolen) finner att en bestämmelse strider mot en överordnad nationell rättsregel – analogt tillämpliga, **samt**
  - för perioden som börjar med den dag då den ränta som skattemyndigheten skulle betala förföll till betalning och slutar den dag då skattemyndigheten faktiskt betalade räntan är 37 § punkt 6 i skatteförfarandelagen tillämplig.
- 14 Sole-Mizo gav den 30 december 2016 – med stöd av beslutet av den 17 juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ej publicerat, EU:C:2014:2127) – in en begäran till skattemyndigheten om utbetalning av ränta på överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som inte hade återbetalts inom skälig tid på grund av villkoret om "betalt vederlag". Denna begäran avsåg ränta med avseende på olika beskattningsperioder från december 2005 till juni 2011. Krav på dröjsmålsränta på grund av dröjsmål med räntebetalningen framställdes också.
- 15 Genom beslut av den 3 mars 2017 biföll skattemyndigheten i första instans delvis Sole-Mizos begäran och förordnade om betalning av ränta om 99 630 000 HUF (omkring 321 501 euro) till bolaget; denna ränta beräknades enligt den räntesats som motsvarade den av ungerska centralbanken tillämpade referensräntan. Skattemyndigheten avlog däremot bolagets begäran om dröjsmålsränta beräknad enligt en räntesats motsvarande två gånger den av ungerska centralbanken tillämpade referensräntan; begäran i denna del hade framställts på grund av dröjsmål med betalning av denna ränta.
- 16 I beslut av den 19 juni 2017 – som meddelades efter att Sole-Mizo begärt omprövning av beslutet från skattemyndigheten i första instans – ändrade skattemyndigheten i andra instans nämnda beslut och förordnade om betalning av ränta på den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatt som inte kunnat krävas åter på grund av villkoret om "betalt vederlag", varvid räntebeloppet fastställdes till 104 165 000 HUF (ungefär 338 891 euro). Räntebeloppet beräknades enligt 124/C § och 124/D § i skatteförfarandelagen, med tillämpning av den räntesats som motsvarade den av ungerska centralbanken tillämpade referensräntan.
- 17 Sole-Mizo inkom med ett överklagade av det beslut som hade meddelats av skattemyndigheten i andra instans till den hänskjutande domstolen i mål C-13/18. Sole-Mizo gjorde i sitt överklagande gällande att även räntan på den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatt som inte kunnat krävas åter på grund av villkoret om "betalt vederlag" borde beräknas enligt en räntesats motsvarande två gånger den av ungerska centralbanken tillämpade referensräntan, i enlighet med 37 § punkt 6 i skatteförfarandelagen.
- 18 Enligt den hänskjutande domstolen i mål C-13/18 framstår det som oklart om de metoder för beräkning av ränta på mervärdesskattebelopp som angetts i Högsta domstolens principbeslut nr 18/2017 kan anses förenliga med unionsrätten, särskilt med likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen.



19 Mot denna bakgrund beslutade Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Szeged, Ungern) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1) Ska en medlemsstats praxis anses vara oförenlig med bestämmelserna i unionsrätten, med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (särskilt mot bakgrund av dess artikel 183) och med effektivitetsprincipen, principen om direkt effekt och likvärdighetsprincipen, när man enligt denna praxis, vid en tillämpning av de relevanta bestämmelserna på området dröjsmålsränta, utgår från premissen att den nationella skattemyndigheten inte har gjort sig skyldig till någon överträdelse (underlåtelse) – det vill säga inte har varit i dröjsmål avseende utbetalning av icke återbetalningsbar mervärdesskatt avseende förvärv för vilka de beskattningsbara personerna inte erlagt betalning – eftersom de nationella bestämmelser som står i strid med unionsrätten var i kraft vid den tidpunkt då den nationella skattemyndigheten fattade beslut och EU-domstolen först senare angav att det kriterium som angavs i dessa nationella bestämmelser inte var förenligt med unionsrätten?
- 2) Ska en medlemsstats praxis anses oförenlig med unionsrätten, särskilt med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (särskilt mot bakgrund av dess artikel 183) samt likvärdighetsprincipen, effektivitetsprincipen och proportionalitetsprincipen, när medlemsstaten enligt denna praxis, vid tillämpningen av relevanta bestämmelser på området dröjsmålsränta, gör en åtskillnad mellan, å ena sidan, en situation där den nationella skattemyndigheten med stöd av de nationella bestämmelser som då var i kraft – vilka var oförenliga med unionsrätten – inte har återbetalat skatten, och, å andra sidan, en situation där myndigheten i strid med dessa nationella bestämmelser inte har återbetalat skatten, och medlemsstaten när det gäller storleken på dröjsmålsräntan på den mervärdesskatt vars återbetalning inte har kunnat begäras inom skälig tid till följd av ett kriterium i nationell rätt som EU-domstolen förklarat oförenligt med unionsrätten gör skillnad mellan två olika perioder, såtillvida att
- de beskattningsbara personerna, under den första perioden, endast har rätt att uppbära dröjsmålsränta med en räntesats motsvarande den referensränta som tillämpas av centralbanken, med beaktande av att de ungerska skattemyndigheterna, eftersom ungerska bestämmelser som är oförenliga med unionsrätten fortfarande var i kraft vid den tidpunkten, inte handlat på ett rättsstridigt sätt genom att inte tillåta återbetalning, inom skälig tid, av den mervärdesskatt som anges i fakturorna, medan
  - under den andra perioden, ränta ska betalas motsvarande två gånger den referensränta som tillämpas av centralbanken – som dessutom är tillämplig vid försening i den berörda medlemsstatens rättsordning – men endast för den försenade betalningen av den dröjsmålsränta som fastställts för den första perioden?
- 3) Ska artikel 183 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att likvärdighetsprincipen utgör hinder för en medlemsstats praxis enligt vilken skattemyndigheten på den mervärdesskatt som inte återbetalts endast ska betala ränta motsvarande den enkla referensränta som tillämpas av centralbanken om skattemyndigheten har åsidosatt unionsrätten, medan den ska betala en ränta motsvarande två gånger den referensränta som tillämpas av centralbanken om den har åsidosatt nationell rätt?”

### *Mål C-126/18*

20 Dalmandi Mezőgazdasági gav den 30 december 2016 in en begäran till skattemyndigheten i första instans om betalning av ränta på överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som inte hade återbetalts inom skälig tid mellan åren 2005 och 2011 på grund av tillämpning av villkoret om ”betalt vederlag”. Yrkat belopp uppgick till 74 518 800 HUF (omkring 240 515 euro). Vid beräkningen av yrkad ränta beaktades i begäran hela perioden mellan förfallodagen för varje given deklarationsperiod och

förfallodagen för återbetalning för den deklarationsperiod under vilken ändringslagen antagits, det vill säga den 5 december 2011. Vid denna beräkning användes en räntesats motsvarande två gånger den av ungerska centralbanken tillämpade referensräntan, med tillämpning av 37 § punkt 6 i skatteförfarandelagen. Härutöver begärde Dalmandi Mezőgazdasági betalning av ytterligare ränta för perioden från den 5 december 2011 till den dag då betalning faktiskt erläggs, även i denna del med tillämpning av den räntesats som anges i 37 § punkt 6 i skatteförfarandelagen.

- 21 Skattemyndigheten i första instans biföll den 10 mars 2017 delvis bolagets begäran genom att tillgodoföra bolaget ränta om 34 673 000 HUF (omkring 111 035 euro) avseende den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatt som rättsstridigt innehållits för perioden mellan det fjärde kvartalet 2005 och tredje kvartalet 2011, med tillämpning av 124/D § punkt 3 i skatteförfarandelagen. Skattemyndigheten avtog begäran i övriga delar.
- 22 Beslutet från skattemyndigheten i första instans grundades på de principer som angavs i Högsta domstolens principbeslut nr 18/2017. För det första tillämpade skattemyndigheten, vid fastställandet av räntefordran, 124/C § och 124/D § i skatteförfarandelagen, vari föreskrivs att en räntesats motsvarande den av ungerska centralbanken tillämpade referensräntan ska tillämpas. För det andra fann skattemyndigheten att Dalmandi Mezőgazdaságis krav avseende dröjsmålsränta var ogrundat då bolaget varken hade begärt extraordinär återbetalning eller gett in någon mervärdesskattedeclaration med yrkande om återbetalning. För det tredje ogillade skattemyndigheten i första instans Dalmandi Mezőgazdaságis ränteyrkande avseende år 2005. Som skäl för sitt beslut i denna del angav skattemyndigheten att fordran avseende de tre första kvartalen det året hade preskriberats.
- 23 Dalmandi Mezőgazdasági begärde omprövning av detta beslut vid skattemyndigheten i andra instans. Skattemyndigheten i andra instans satte i beslut av den 12 juni 2017 ned räntan på den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatt som bolaget inte kunnat få åter på grund av villkoret om ”betalt vederlag”. Räntebeloppet sattes därvid ned till 34 259 000 HUF (ungefär 111 527 euro). I enlighet med Högsta domstolens principbeslut nr 18/2017 beräknades räntan – med tillämpning av 124/C § och 124/D § i skatteförfarandelagen – enligt en räntesats som motsvarade den av ungerska centralbanken tillämpade referensräntan. Skattemyndigheten i andra instans tillerkände dessutom bolaget dröjsmålsränta från och med den 9 mars 2017 med 7 000 HUF (ungefär 22 euro) med anledning av tidsutdräkten vid handläggningen av bolagets ansökan. I övrigt fastställde skattemyndigheten i andra instans beslutet från skattemyndigheten i första instans.
- 24 Dalmandi Mezőgazdasági överklagade detta beslut till den hänskjutande domstolen. Bolaget gjorde särskilt gällande att Högsta domstolens principbeslut nr 18/2017 stred mot likvärdighetsprincipen, mot effektivitetsprincipen och mot principen om unionsrättens direkta effekt.
- 25 Mot denna bakgrund beslutade Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Szekszárd, Ungern) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
  - ”1) Ska en medlemsstats rättspraxis anses vara oförenlig med bestämmelserna i unionsrätten, bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (särskilt mot bakgrund av dess artikel 183) och med effektivitetsprincipen, principen om direkt effekt och likvärdighetsprincipen, när man enligt denna rättspraxis, vid tillämpningen av de relevanta bestämmelserna på området dröjsmålsränta, utgår från premissen att den nationella skattemyndigheten inte har gjort sig skyldig till någon överträdelse (underlåtelse) – det vill säga inte har varit i dröjsmål avseende utbetalning av icke återbetalbar mervärdesskatt avseende förvärv för vilka de beskattningsbara personerna inte erlagt betalning – eftersom det villkor i nationella bestämmelser som står i strid med unionsrätten var i kraft vid den tidpunkt då den nationella skattemyndigheten fattade beslut och EU-domstolen först senare angav att det villkor som angavs i dessa nationella bestämmelser inte var förenligt med

unionsrätten? I nationell praxis betraktades således tillämpningen av detta i nationell rätt fastställda villkor som rättsenligt, trots att det var oförenligt med unionsrätten, tills den nationella lagstiftaren formellt upphävde det.

- 2) Ska en medlemsstats regler och praxis anses oförenliga med unionsrätten, särskilt bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (särskilt mot bakgrund av dess artikel 183) samt likvärdighetsprincipen, effektivitetsprincipen och proportionalitetsprincipen, när medlemsstaten enligt denna praxis, vid tillämpningen av relevanta bestämmelser på området dröjsmålsränta, gör en åtskillnad mellan, å ena sidan, en situation där den nationella skattemyndigheten med stöd av de nationella bestämmelser som då var i kraft – vilka var oförenliga med unionsrätten – inte har återbetalat skatten, och, å andra sidan, en situation där myndigheten i strid med dessa nationella bestämmelser inte har återbetalat skatten, och medlemsstaten när det gäller storleken på dröjsmålsräntan på den mervärdesskatt vars återbetalning inte har kunnat begäras inom skälig tid till följd av ett villkor i nationell rätt som EU-domstolen förklarar oförenligt med unionsrätten gör skillnad mellan två olika perioder, såtillvida att
  - de beskattningsbara personerna, under den första perioden, endast har rätt att uppbära dröjsmålsränta med en räntesats motsvarande den referensränta som tillämpas av centralbanken, med beaktande av att de ungerska skattemyndigheterna, eftersom ungerska bestämmelser som är oförenliga med unionsrätten fortfarande var i kraft vid den tidpunkten, inte handlat på ett rättsstridigt sätt genom att inte tillåta återbetalning, inom skälig tid, av den mervärdesskatt som anges på fakturorna, medan
  - under den andra perioden, ränta ska betalas motsvarande två gånger den referensränta som tillämpas av centralbanken – som dessutom är tillämplig vid dröjsmål i den berörda medlemsstatens rättsordning – men endast för den försenade betalningen av den dröjsmålsränta som fastställts för den första perioden?
- 3) Ska det anses oförenligt med unionsrätten, särskilt med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och med effektivitetsprincipen, att en medlemsstat som börjedag för beräkningen av dröjsmålsränta (sammansatt ränta) i enlighet med medlemsstatens bestämmelser för försenad betalning av dröjsmålsränta på skatt som innehållits i strid med unionsrätten (ränta på mervärdesskatt, i detta fall återbetalning) inte tillämpar det datum då ränta på mervärdesskatt börjar löpa (återbetalning), utan en senare tidpunkt, i synnerhet med beaktande av att kravet på ränta på skatt som innehållits eller inte återbetalts i strid med unionsrätten utgör en materiell rättighet som följer direkt av själva unionsrätten?
- 4) Ska det anses oförenligt med unionsrätten, särskilt med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och med effektivitetsprincipen, att en medlemsstat handlar så att en beskattningsbar person måste framställa en självständig begäran i händelse av krav på upplupen ränta på grund av dröjsmål från skattemyndighetens sida, medan i andra fall av krav på dröjsmålsränta någon sådan självständig begäran inte behövs, utan räntan då ska beviljas på skattemyndighetens eget initiativ?
- 5) För det fall föregående fråga besvaras jakande, är det oförenligt med unionsrätten, särskilt med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och med effektivitetsprincipen, att en medlemsstat handlar så att beviljande endast får ske av sammansatt ränta (ränta på ränta) motsvarande försenad betalning av ränta på innehållen skatt, som det enligt vad EU-domstolen senare fastslog stred mot unionsrätten att hålla inne (ränta på mervärdesskatt, i detta fall återbetalning), om den beskattningsbara personen inger en extraordinär begäran som rent konkret inte avser räntefordran, utan återbetalning – vid tidpunkten för upphävandet i den interna rättsordningen av den bestämmelse i medlemsstaten som stred mot unionsrätten och som föreskrev en skyldighet att hålla inne mervärdesskatten på grund av utebliven betalning – av skattebeloppet på just dessa



förvärv för vilka betalning inte erlagts, även om den ränta på mervärdesskatt som utgör grunden för kravet på den sammansatta räntan i den del den avsåg deklaraionsperioder före den extraordinära begäran redan förfallit till betalning och fortfarande inte hade betalats?

- 6) För det fall föregående fråga besvaras jakande, är en medlemsstats praxis oförenlig med unionsrätten, särskilt med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och med effektivitetsprincipen, när denna praxis leder till en förlust av rätten att uppbära sammansatt ränta (ränta på ränta) motsvarande dröjsmål med betalningen av räntan på innehållen skatt, som det enligt vad EU-domstolen senare fastslog stred mot unionsrätten att hålla inne (ränta på mervärdesskatt, i detta fall återbetalning), när det gäller de krav på ränta på mervärdesskatt som inte rör den deklaraionsperiod avseende mervärdesskatt som berörs av den preklusionsfrist som fastställts för att inge en extraordinär begäran, eftersom denna ränta ska anses ha förfallit tidigare?
- 7) Ska en medlemsstats praxis anses oförenlig med unionsrätten och med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet (särskilt med beaktande av effektivitetsprincipen och karaktären av den materiella rättigheten att kräva ränta för den skatt som felaktigt tagits ut och som inte återbetalats) om medlemsstaten genom denna praxis slutgiltigt fråntar en beskattningsbar person möjligheten att kräva ränta på skatt som hållits inne enligt en nationell bestämmelse som senare fastställts stå i strid med unionsrätten och som förbjöd krav på mervärdesskatt avseende bestämda förvärv för vilka betalning inte erlagts, genom att
  - anse att kravet på ränta inte var befogat vid den tidpunkt då fordran kunde ställas på [återbetalning] av skatten, med hänvisning till att den bestämmelse som senare förklarades strida mot unionsrätten ännu var giltig (på den grunden att det inte hade skett någon försening och att skattemyndigheten endast hade tillämpat den lagstiftning som var i kraft),
  - och senare, när den bestämmelse som begränsade rätten till återbetalning och förklarats oförenlig med unionsrätten hade upphävts i den interna rättsordningen, anse att det förelåg preskription?
- 8) Ska en medlemsstats praxis anses oförenlig med unionsrätten, med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och med effektivitetsprincipen om enligt denna praxis, möjligheten att för hela perioden mellan åren 2005 och 2011 göra anspråk på dröjsmålsränta som ska betalas på den ränta på mervärdesskatt (återbetalning) som den beskattningsbara personen har rätt till för den skatt som inte återbetalats vid den tidpunkt då den ursprungligen kunde begäras, med stöd av en bestämmelse i den inhemska rätten som senare förklarades oförenlig med unionsrätten, är avhängig av att den beskattningsbara personen befinner sig i en situation då vederbörande kan begära återbetalning av mervärdesskatten i sin deklaraion för den beskattningsperiod under vilken den nationella bestämmelse som stred mot den aktuella unionsrätten upphävdes i den nationella rättsordningen (september 2011), även om betalningen av räntan på mervärdesskatten (återbetalning) inte hade skett före denna tidpunkt och inte heller skett därefter, det vill säga vid den tidpunkt då talan väcks vid den nationella domstolen?"

<sup>26</sup> Domstolens ordförande beslutade den 12 mars 2018 att förena målen C-13/18 och C-126/18 vad gäller det skriftliga och muntliga förfarandet samt domen.

### **Domstolens behörighet**

<sup>27</sup> Den ungerska regeringen har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande i såväl mål C-13/18 som i mål C-126/18 ska avvisas. Enligt den ungerska regeringen ankommer det inte på EU-domstolen att pröva de frågor som aktualiserats i de nationella målen angående räntebetalning; räntesats, ränteberäkning och förfaranden för räntebetalning regleras i nationell rätt, inte i unionsrätten.

- 28 Med sina argument har den ungerska regeringen i själva verket bestritt att EU-domstolen är behörig att besvara tolkningsfrågorna.
- 29 När ett mål är anhängigt vid EU-domstolen enligt artikel 267 FEUF är den behörig att uttala sig om tolkningen av fördragen samt om giltigheten och tolkningen av de rättsakter som antagits av unionsinstitutionerna. I detta avseende ankommer det inte på EU-domstolen att avgöra om nationella rättsregler är förenliga med unionsrätten eller att tolka nationella lagar eller andra nationella författningar. EU-domstolen är emellertid behörig att tillhandahålla de hänskjutande domstolarna alla sådana uppgifter om unionsrättens tolkning som dessa kan behöva för att pröva huruvida dessa nationella rättsregler är förenliga med unionsrätten och för att därmed kunna döma i det mål som är anhängigt vid dem (dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 30 Medlemsstaterna är skyldiga att betala åter sådana skatter som tagits ut i strid med unionsrätten jämte ränta. I avsaknad av unionsbestämmelser ankommer det på varje medlemsstat att i sin rättsordning ange villkoren för hur sådan ränta ska utgå, bland annat räntesats och metoder för ränteberäkning. Dessa villkor ska emellertid iaktta likvärdighetsprincipen, effektivitetsprincipen och principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 april 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punkterna 22 och 23, samt av den 28 februari 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punkterna 22, 23 och 25 och där angiven rättspraxis).
- 31 De hänskjutande domstolarna har ställt sina frågor till EU-domstolen för att få klarhet i hur unionsrätten ska tolkas, närmare bestämt de unionsrättsliga principer som nämnts i punkten ovan, vilket omfattas av EU-domstolens behörighet.
- 32 Mot denna bakgrund anser EU-domstolen sig vara behörig att besvara de frågor som ställts av de hänskjutande domstolarna.

### **Prövning av tolkningsfrågorna**

#### ***Den första, den andra och den tredje frågan i mål C-13/18 samt den första och den andra frågan jämte den första delen av den sjunde frågan i mål C-126/18***

- 33 EU-domstolen kommer att göra en gemensam prövning av den första, den andra och den tredje frågan i mål C-13/18 samt den första och den andra frågan jämte den första delen av den sjunde frågan i mål C-126/18. De hänskjutande domstolarna har ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida unionsrätten – särskilt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet samt effektivitetsprincipen, likvärdighetsprincipen, principen om direkt effekt och proportionalitetsprincipen – ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan praxis i en medlemsstat som den som är aktuell i de nationella målen, vilken innebär att räntan på sådan överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som, i strid med unionsrätten, innehållits av medlemsstaten under en längre tid än vad som kan anses skäligt, ska beräknas med tillämpning av en räntesats som motsvarar den nationella centralbankens referensränta.
- 34 Det följer av rättspraxis från EU-domstolen att rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med unionsregler utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i unionsbestämmelserna, såsom dessa har tolkats av EU-domstolen. Medlemsstaterna är således i princip skyldiga att återbetala skatter och avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten (dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

- 35 EU-domstolen har även slagit fast att enskilda, när en medlemsstat har tagit ut skatter i strid med unionsbestämmelserna, ska ha rätt till återbetalning inte bara av den rättsstridigt uppburna skatten, utan också av de belopp som betalats till denna medlemsstat eller som innehållits av densamma i direkt anslutning till denna skatt. Detta omfattar även förluster i form av att penningbelopp inte är disponibla på grund av det förtida uttaget av skatten (dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 36 Det framgår av denna rättspraxis att principen om att medlemsstaterna är skyldiga att betala ränta på skatter som tagits ut i strid med unionsrätten, följer av unionsrätten (dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 37 I avsaknad av unionslagstiftning ankommer det på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur sådan ränta ska betalas, bland annat villkoren för räntesats och sätt för beräkning (enkel eller sammansatt ränta). Dessa villkor måste iaktta principerna om likvärdighet och effektivitet, det vill säga villkoren får varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 27 och där angiven rättspraxis). Nämda villkor ska dessutom iaktta principen om skatteneutralitet (dom av den 28 februari 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 38 Enligt de hänskjutande domstolarna framstår det för det första som oklart huruvida skattemyndighetens praxis – som grundar sig på Högsta domstolens principbeslut nr 18/2017 – är förenlig med likvärdighetsprincipen, i det att denna praxis innebär att ränta på sådan överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som inte kunnat återfås på grund av villkoret om ”betalt vederlag” ska beräknas med tillämpning av 124/C § och 124/D § i skatteförfarandelagen och inte på grundval av 37 § punkterna 4 och 6 i samma lag.
- 39 I besluten om hänskjutande har följande uppgifter redovisats: I 124/C § och 124/D § i skatteförfarandelagen föreskrivs att den räntesats som ska tillämpas på belopp som betalas åter till den beskattningsbara personen med anledning av ett avgörande från EU-domstolen, Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen) eller Kúria (Högsta domstolen) – i vilket avgörande en nationell rättsregel om skattskyldighet förklarats strida mot unionsrätten eller Ungerns grundlag eller, om det är fråga om en kommunal förordning, mot någon annan rättsregel – ska motsvara den referensränta som tillämpas av ungerska centralbanken. I 37 § punkt 6 i skatteförfarandelagen föreskrivs däremot att en räntesats motsvarande två gånger den av ungerska centralbanken tillämpade referensräntan ska användas för det fall skattemyndigheten inte betalar åter yrkad mervärdesskatt inom 30 eller 45 dagar från mottagandet av återbetalningsansökan.
- 40 Till syvende och sist ankommer det på de hänskjutande domstolarna, som är ensamma om att ha direkt kunskap om villkoren för dessa taleformer för utverkande av återbetalning från staten, att kontrollera huruvida de regler som i nationell rätt är avsedda att säkerställa skyddet av enskildas rättigheter enligt unionsrätten är förenliga med likvärdighetsprincipen, och pröva såväl föremålet för som de väsentliga beståndsdelarna i sådana, på nationell rätt grundade, taleformer som påstås vara likartade. Härvid ska dessa nationella domstolar pröva likheten mellan de olika typerna av taleformer vad avser deras föremål, grund och väsentliga beståndsdelar (dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 31).
- 41 Med förbehåll för denna prövning som ska företas av de hänskjutande domstolarna, påpekar EU-domstolen följande. Det verkar som att tillämpningen av den ränta som föreskrivs i 124/C § och 124/D § i skatteförfarandelagen aktualiseras med anledning av en dom från EU-domstolen eller från en nationell överdomstol, där en nationell rättsregel om skattskyldighet förklaras, med retroaktiv verkan, vara oförenlig med en överordnad rättsregel. Däremot verkar det som att 37 § punkterna 4 och 6 i skatteförfarandelagen ska tillämpas i ett fall då skattemyndigheten underlåtit att inom

föreskriven handläggningstid bifalla en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt. Denna bestämmelse äger därmed tillämpning i det fallet då skattemyndigheten underlåtit att iaktta föreskriven handläggningstid för att betala åter ett belopp som myndigheten var förpliktad att utge.

- 42 I likhet med vad som i huvudsak angetts av Europeiska kommissionen i det skriftliga yttrandet, påpekar EU-domstolen även att det verkar som att den i 124/C § och 124/D § i skatteförordningen föreskrivna räntan bland annat ska tillämpas med avseende på en tidsperiod före den beskattningsbara personens återbetalningsansökan, medan den i 37 § punkt 6 i skatteförordningen föreskrivna dröjsmålsräntan ska tillämpas med avseende på en tidsperiod efter nämnda ansökan. Därmed framgår det att föremålet för 124/C § och 124/D § i skatteförordningen och för 37 § punkterna 4 och 6 i skatteförordningen inte är av likartat slag, och det framgår även att tillämpningen av dessa bestämmelser inte aktualiseras i likartade situationer; det ankommer emellertid på de hänskjutande domstolarna att pröva detta.
- 43 För det andra påpekar EU-domstolen att det enligt effektivitetsprincipen är påkallat att de nationella bestämmelserna om beräkning av eventuell ränta, vid en ansökan om återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som innehållits i strid med unionsrätten, inte får medföra att den beskattningsbara personen fräntas möjligheten till adekvat ersättning för den förlust som vederbörande förorsakats med anledning av att aktuella belopp inte stått till dennes förfogande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 april 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 44 Syftet med att ränta ska debiteras på överskjutande mervärdesskatt som hållits inne av en medlemsstat i strid med unionsbestämmelserna är att gottgöra den beskattningsbara personen för den ekonomiska förlust som vederbörande förorsakats med anledning av att aktuella belopp inte stått till dennes förfogande; mot denna bakgrund är det enligt principen om skatteneutralitet påkallat att villkoren för räntebetalning utformas på ett sådant sätt att det blir möjligt att gottgöra den beskattningsbara personen för den ekonomiska börda som de skattebelopp som rättsstridigt hållits inne representerar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punkterna 24 och 27, och av den 28 februari 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punkterna 24, 25 och 29).
- 45 Enligt de hänskjutande domstolarna framstår det som oklart hurvida skattemyndighetens praxis är förenlig med de principer som nämns i de båda punkterna ovan, dels när det gäller den i 124/C § och 124/D § i skatteförordningen föreskrivna räntesatsnivån, dels när det gäller den tidsperiod som omfattas av denna ränta.
- 46 När det gäller räntesatsen påpekar EU-domstolen följande. I 124/C § och 124/D § i skatteförordningen föreskrivs att ränta ska utgå på överskjutande mervärdesskatt med en räntesats motsvarande den av ungerska centralbanken tillämpade referensräntan, som motsvarar den räntesats som den nationella centralbanken tillämpar på sina huvudsakliga refinansieringstransaktioner. EU-domstolen delar emellertid generaladvokatens bedömning i punkterna 72 och 74 i förslaget till avgörande, nämligen att om en beskattningsbar person behöver låna ett belopp motsvarande den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatten hos ett kreditinstitut för att på så sätt hantera det ekonomiska underskott som uppstått till följd av att någon återbetalning inte skett av den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatt som hållits inne i strid med unionsrätten, så hade denna beskattningsbara person fått betala högre ränta än den nationella centralbankens referensränta, vilken endast gäller gentemot kreditinstitut.
- 47 När det gäller den tidsperiod som omfattas av denna ränta framgår det av utredningen i målen vid EU-domstolen att aktuell nationell praxis innebär att räntan på den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatt som inte kunnat tillgodoföras den beskattningsbara personen på grund av villkoret om ”betalt vederlag” ska beräknas för mervärdesskattedeklarationsperioden. I enlighet med Högsta domstolens principbeslut nr 18/2017 ska ränta börja löpa från och med dagen efter den dag då den



beskattningsbara personen gett in mervärdesskattedeklarationsblanketten med uppgift om den överskjutande mervärdesskatt som ska föras över till påföljande deklarationsperiod på grund av villkoret om ”betalt vederlag”. Ränta ska löpa fram till och med sista dagen för ingivande av påföljande mervärdesskattedeklarationsblankett.

- 48 I denna del framgår följande av de uppgifter som Sole-Mizo och Dalmandi Mezőgazdasági gett in till EU-domstolen (det är för övrigt de hänskjutande domstolarna som har att pröva att dessa uppgifter är korrekta): Perioden mellan, å ena sidan, den dag då räntebeloppet fastställdes på den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatt som inte kunnat betalas åter till den beskattningsbara personen på grund av villkoret om ”betalt vederlag” och, å andra sidan, den dag då räntan faktiskt erlades, ska enligt uppgift ha varierat mellan fem år och nästan elva år för dessa båda företag; det verkar inte vara tänkt att det ska utgå någon ränta med avseende på denna tidsrymd för att gottgöra den beskattningsbara personen för den penningvärdesförsämring som skett över tid.
- 49 En nationell praxis som innebär att räntan – vid återbetalning, på den beskattningsbara personens begäran, av den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatt som innehållits i strid med unionsrätten – på detta belopp *dels* beräknas utifrån en lägre räntesats än den som en beskattningsbar person som inte är ett kreditinstitut hade fått betala för att låna motsvarande belopp, *dels* löper under en viss deklarationsperiod, utan att någon ränta utgår för att gottgöra den beskattningsbara personen för den penningvärdesförsämring som skett över tid efter denna deklarationsperiod fram till den dag då räntan faktiskt erlagts, är ägnad att frånta den beskattningsbara personen möjligheten till adekvat ersättning för den förlust som vederbörande förorsakats med anledning av att aktuella belopp inte stått till dennes förfogande, och denna praxis iakttar således inte heller effektivitetsprincipen. En sådan praxis kan inte heller anses kompensera den ekonomiska börda som de skattebelopp som rättsstridigt hållits inne representerar, vilket strider mot principen om skatteneutralitet.
- 50 Därmed saknas det enligt EU-domstolen anledning att pröva de aktuella frågorna utifrån principen om direkt effekt och proportionalitetsprincipen.
- 51 Mot denna bakgrund ska den första, den andra och den tredje frågan i mål C-13/18 samt den första och den andra frågan jämte den första delen av den sjunde frågan i mål C-126/18 besvaras på följande sätt. Unionsrätten – särskilt effektivitetsprincipen och principen om skatteneutralitet – ska tolkas så, att den utgör hinder för en praxis i en medlemsstat som innebär att räntan på sådan överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som, i strid med unionsrätten, innehållits av medlemsstaten under en längre tid än vad som kan anses skäligt, ska beräknas med tillämpning av en räntesats som motsvarar den nationella centralbankens referensränta, i en situation där denna räntesats är lägre än den som en beskattningsbar person som inte är ett kreditinstitut hade fått betala för att låna motsvarande belopp, och räntan på aktuell överskjutande mervärdesskatt löper under en viss deklarationsperiod, utan att någon ränta utgår för att gottgöra den beskattningsbara personen för den penningvärdesförsämring som skett över tid efter denna deklarationsperiod fram till den dag då räntan på den överskjutande mervärdesskatten faktiskt erlagts.

### ***Den andra delen av den sjunde frågan i mål C-126/18***

- 52 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra delen av den sjunde frågan i mål C-126/18 för att få klarhet i huruvida unionsrätten – särskilt effektivitetsprincipen och likvärdighetsprincipen – ska tolkas så, att den utgör hinder för en praxis i en medlemsstat som innebär att en femårig preklusionsfrist ska gälla för ansökningar om betalning av ränta på sådan överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som innehållits med tillämpning av en nationell bestämmelse som bedömts vara oförenlig med unionsrätten.



- 53 Det anges i rättspraxis (se punkt 37 ovan) att i avsaknad av unionslagstiftning ankommer det på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur ränta på skatter som tagits ut i strid med unionsrätten ska betalas; dessa villkor måste därvid iaktta bland annat likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen.
- 54 Vad för det första gäller effektivitetsprincipen har EU-domstolen slagit fast att det är förenligt med unionsrätten att det av rättssäkerhetshänsyn till skydd för både den enskilde och den berörda myndigheten fastställs rimliga tidsfrister. Sådana frister kan nämligen inte anses medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, även om utgången av dessa frister per definition medför att talan helt eller delvis ska avvisas (dom av den 14 juni 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 42 och där angiven rättspraxis).
- 55 EU-domstolen har nämligen slagit fast att en möjlighet att lämna in en ansökan om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt utan någon tidsbegränsning skulle stå i strid med rättssäkerhetsprincipen, enligt vilken det är påkallat att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning – med hänsyn till vederbörandes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten – inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (dom av den 21 januari 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 16).
- 56 EU-domstolen har redan slagit fast att en nationell preklusionstid på tre år som börjar löpa från och med dagen för den omtvistade betalningen framstår som skälig (dom av den 11 juli 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2002:435, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 57 Det framgår av begäran om förhandsavgörande i mål C-126/18 att det enligt den aktuella nationella praxis som grundas på 164 § punkt 1 i skatteförfarandelagen är möjligt för den beskattningsbara personen att begära ränta för att på så sätt gottgöra sig för den förlust som vederbörande förorsakats sedan den sista deklarationsperioden år 2005 på grund av tillämpningen av villkoret om ”betalt vederlag”. Enligt denna nationella praxis löpte fristen för att framställa yrkande om ränta ut den sista dagen under det femte kalenderåret efter ikraftträdandet den 27 september 2011 av ändringslagen, det vill säga den 31 december 2016; det var denna ändringslag som införde en möjlighet att begära återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som innehållits med tillämpning av villkoret om ”betalt vederlag”.
- 58 En femårig preklusionsfrist gäller således enligt denna nationella praxis för att framställa krav på ränta på överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som hållits inne av staten i strid med unionsrätten; denna preklusionsfrist börjar löpa dagen för ikraftträdandet av de nationella lagbestämmelser som införde förfarandet för återbetalning av detta överskjutande belopp. EU-domstolen konstaterar att en sådan nationell praxis iakttar de krav som uppställs enligt effektivitetsprincipen.
- 59 Vad för det andra gäller likvärdighetsprincipen konstaterar EU-domstolen att det inte finns några uppgifter i utredningen som ger vid handen att denna aktuella nationella praxis skulle kunna vara oförenlig med likvärdighetsprincipen. Samma femåriga preklusionsfrist för ränteyrkanden gäller nämligen oavsett om den rättsliga grunden för yrkandet är ett åsidosättande av unionsrätten eller ett åsidosättande av nationell rätt som har ett liknande föremål och en liknande orsak.
- 60 Mot denna bakgrund ska den andra delen av den sjunde frågan i mål C-126/18 besvaras på följande sätt. Unionsrätten – särskilt effektivitetsprincipen och likvärdighetsprincipen – ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en praxis i en medlemsstat som innebär att en femårig preklusionsfrist ska gälla för ansökningar om betalning av ränta på sådan överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som innehållits med tillämpning av en nationell bestämmelse som bedömts vara oförenlig med unionsrätten.

### *Den tredje och den fjärde frågan i mål C-126/18*

- 61 EU-domstolen kommer att göra en gemensam prövning av den tredje och den fjärde frågan i mål C-126/18. Den hänskjutande domstolen har ställt dessa båda frågor för att få klarhet i huruvida unionsrätten – särskilt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och effektivitetsprincipen – ska tolkas så, att den utgör hinder för en praxis i en medlemsstat som i) innebär att ett särskilt yrkande ska framställas för att dröjsmålsränta ska kunna betalas på grund av att skattemyndigheten inte inom angiven tid betalt en fordran på ränta som ska utgå vid återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som hållits inne i strid med unionsrätten, trots att sådan ränta i andra fall utgår ex officio, samt ii) innebär att denna ränta tillämpas från och med utgången av den frist på 30 eller 45 dagar som skattemyndigheten har på sig för att handlägga ett sådant yrkande, och inte från och med den dag då fordran på detta överskjutande belopp kom till.
- 62 EU-domstolen konstaterar inledningsvis att dessa frågor inte avser den ränta som tillämpas på sådan överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som hållits inne i strid med unionsrätten. Frågorna avser i stället den i 37 § punkterna 4 och 6 i skatteförfarandelagen föreskrivna dröjsmålsränta som tillämpas vid skattemyndighetens dröjsmål att betala belopp som den beskattningsbara personen krävt åter. Det framgår av begäran om förhandsavgörande i mål C-126/18 att Dalmandi Mezőgazdasági inte framställt sitt yrkande om ränta på bolagets överskjutande belopp avseende olika deklarationsperioder mellan december 2005 och juni 2011 redan då ändringslagen trädde i kraft som införde ett förfarande för återbetalning av överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som hållits inne av ungerska staten med tillämpning av villkoret om ”betalt vederlag” under år 2011, utan detta yrkande framställdes först den 30 december 2016. Skattemyndigheten avtog Dalmandi Mezőgazdaságis yrkande om betalning av dröjsmålsränta enligt 37 § punkt 6 i skatteförfarandelagen för en period som började löpa före den dag då detta yrkande framställdes och sträckte sig fram till utgången av skattemyndighetens frist för handläggning av ärendet. Som skäl för sitt avslagsbeslut angav skattemyndigheten att den inte kan anses vara i dröjsmål om inget yrkande framställdes.
- 63 Såsom även angetts av generaladvokaten i punkt 100 i förslaget till avgörande finner EU-domstolen att dröjsmålsränta enligt 37 § punkterna 4 och 6 i skatteförfarandelagen ska utgå om skattemyndigheten är i dröjsmål med att betala en fordran efter att den beskattningsbara personen framställt yrkande därom; skyldigheten att betala sådan dröjsmålsränta följer således inte direkt av den i unionsrätten föreskrivna skyldigheten att gottgöra förluster som uppkommit med anledning av att det i strid med unionsrätten innehållna överskjutande mervärdesskattebeloppet inte stått till den beskattningsbara personens förfogande, utan av att skattemyndigheten inte iakttagit en i nationell rätt föreskriven handläggningstid.
- 64 När det – såsom i det nationella målet – är fråga om en fordran som tillkommit på grund av att en medlemsstat har åsidosatt unionsrätten, är det icke desto mindre så att det är påkallat att medlemsstaten betalar dröjsmålsränta om myndigheten är i betalningsdröjsmål vad gäller nämnda fordran enligt effektivitetsprincipen. Om det hade förhållit sig på annat sätt skulle medlemsstaterna inte ha något incitament att så snart som möjligt kompensera de effekter som de beskattningsbara personerna drabbas av på grund av åsidosättandet av unionsrätten.
- 65 Vad gäller betalningsvillkoren för sådan dröjsmålsränta, följer det av rättspraxis (se punkt 37 ovan) att det i avsaknad av unionslagstiftning ankommer på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa dessa villkor, varvid dessa villkor ska iakttas bland annat likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen.
- 66 Vad gäller effektivitetsprincipen, som är den enda princip som är föremål för den tredje och den fjärde frågan i mål C-126/18, påpekar EU-domstolen följande. Kravet på att den beskattningsbara personen ska framställa yrkande om att dröjsmålsränta ska betalas om myndigheten är i dröjsmål med betalning av en fordran som kommit till med anledning av att staten åsidosatt unionsrätten, kan inte i sig anses innebära att det i praktiken blir omöjligt att utöva rätten till återbetalning av överskjutande

mervärdesskatt som innehållits i strid med unionsrätten. EU-domstolen delar den ungerska regeringens argument att det är genom att ett sådant betalningsanspråk framställs som den beskattningsbara personen underrättar skattemyndigheten om sin fordran, och det är utifrån detta anspråk som myndigheten ges tillfälle att kontrollera fordringsbelopp och rättslig grund för fordran.

- 67 Mot bakgrund av att medlemsstaterna är processuellt autonoma att i sin nationella rättsordning föreskriva vilka handläggningsregler som ska gälla i ärenden om betalning av ränta på skatter och avgifter som tagits ut i strid med unionsrätten, kan kravet på att den beskattningsbara personen ska framställa yrkande om att dröjsmålsränta ska betalas, om myndigheten är i dröjsmål med betalning av en fordran som kommit till med anledning av att staten åsidosatt unionsrätten, inte anses strida mot effektivitetsprincipen.
- 68 Inte heller en nationell praxis som innebär att dröjsmålsränta enligt nationell rätt, som ska utgå om skattemyndigheten är i dröjsmål med betalning av en fordran beträffande vilken den beskattningsbara person framställt betalningsanspråk, ska börja löpa vid utgången av den frist på 30 eller 45 dagar som skattemyndigheten har på sig för att handlägga ett sådant yrkande, kan anses strida mot effektivitetsprincipen. Det är därvid av föga betydelse att fordran uppkommit inom ramen för ett ärende om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som innehållits i strid med unionsrätten.
- 69 Mot denna bakgrund ska den tredje och den fjärde frågan i mål C-126/18 besvaras på följande sätt. Unionsrätten – särskilt effektivitetsprincipen – ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en praxis i en medlemsstat som i) innebär att ett särskilt yrkande ska framställas för att dröjsmålsränta ska kunna betalas på grund av att skattemyndigheten inte inom angiven tid betalt en fordran med anledning av återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som hållits inne i strid med unionsrätten, trots att sådan ränta i andra fall utgår ex officio, samt ii) innebär att denna ränta tillämpas från och med utgången av den frist på 30 eller 45 dagar som skattemyndigheten har på sig för att handlägga ett sådant yrkande, och inte från och med den dag då fordran på detta överskjutande belopp kom till.

#### ***Den femte och den sjätte frågan i mål C-126/18***

- 70 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan i mål C-126/18 för det fall EU-domstolen besvarar den fjärde frågan jakande. Vidare har den hänskjutande domstolen ställt den sjätte frågan i samma mål för det fall EU-domstolen besvarar den femte frågan jakande. Mot denna bakgrund finner EU-domstolen att det saknas anledning att besvara den femte och den sjätte frågan i mål C-126/18.

#### ***Den åttonde frågan i mål C-126/18***

- 71 Den hänskjutande domstolen har ställt den åttonde frågan i mål C-126/18 för att få klarhet i huruvida unionsrätten – särskilt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och effektivitetsprincipen – ska tolkas så, att den utgör hinder för en praxis i en medlemsstat som innebär att dröjsmålsränta som ska utgå på grund av att skattemyndigheten inte inom angiven tid betalt en fordran på ränta på återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som hållits inne i strid med unionsrätten får betalas med avseende på den tidsperiod då detta överskjutande belopp kom till endast om det av den beskattningsbara personens deklaration, avseende den period då medlemsstaten upphört med sitt åsidosättande av unionsrätten, framgår att det finns överskjutande avdragsgill mervärdesskatt.
- 72 Det framgår i detta avseende av begäran om förhandsavgörande i mål C-126/18 att Dalmandi Mezőgazdasági, med anledning av skattemyndighetens underlåtenhet att iaktta den handläggningstid som gällde för bolagets ansökan av den 30 september 2016 om ränta på den överskjutande avdragsgilla mervärdesskatt som hållits inne i strid med unionsrätten, erhållit dröjsmålsränta om 7 000 HUF (ungefär 22 euro). Räntan utgick för en period efter bolagets ansökan, medan skattemyndigheten avslag bolagets ansökan om ränta för perioden före ansökan. Det är vidare utrett

att det av bolagets deklaration – avseende den period då ungerska staten upphört med sitt åsidosättande av unionsrätten – inte framgick att det fanns någon överskjutande avdragsgill mervärdesskatt.

- 73 Såsom angetts i punkterna 67 och 68 ovan fick skattemyndigheten emellertid, utan att därvid åsidosätta effektivitetsprincipen, neka bolaget dröjsmålsränta för perioden innan ansökan gavs in.
- 74 Mot denna bakgrund saknas det anledning att besvara frågan om huruvida skattemyndigheten med beaktande av de krav som följer av effektivitetsprincipen fick neka bolaget dröjsmålsränta avseende denna period med angivande av ett annat skäl än att bolaget hade gett in sin ansökan för sent, nämligen att det av den beskattningsbara personens deklaration, avseende den period då ungerska staten upphört med sitt åsidosättande av unionsrätten, inte framgick att det fanns någon överskjutande mervärdesskatt.

### Rättegångskostnader

- 75 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på de hänskjutande domstolarna att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) **Unionsrätten – särskilt effektivitetsprincipen och principen om skatteneutralitet – ska tolkas så, att den utgör hinder för en praxis i en medlemsstat som innebär att räntan på sådan överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som, i strid med unionsrätten, innehållits av medlemsstaten under en längre tid än vad som kan anses skäligt, ska beräknas med tillämpning av en räntesats som motsvarar den nationella centralbankens referensränta, i en situation där denna räntesats är lägre än den som en beskattningsbar person som inte är ett kreditinstitut hade fått betala för att låna motsvarande belopp, och räntan på aktuell överskjutande mervärdesskatt löper under en viss deklarationsperiod, utan att någon ränta utgår för att gottgöra den beskattningsbara personen för den penningvärdesförsämring som skett över tid efter denna deklarationsperiod fram till den dag då räntan på den överskjutande mervärdesskatten faktiskt erlagts.**
- 2) **Unionsrätten – särskilt effektivitetsprincipen och likvärdighetsprincipen – ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en praxis i en medlemsstat som innebär att en femårig preklusionsfrist ska gälla för ansökningar om betalning av ränta på sådan överskjutande avdragsgill mervärdesskatt som innehållits med tillämpning av en nationell bestämmelse som bedömts vara oförenlig med unionsrätten.**
- 3) **Unionsrätten – särskilt effektivitetsprincipen – ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en praxis i en medlemsstat som i) innebär att ett särskilt yrkande ska framställas för att dröjsmålsränta ska kunna betalas på grund av att skattemyndigheten inte inom angiven tid betalt en fordran med anledning av återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som hållits inne i strid med unionsrätten, trots att sådan ränta i andra fall utgår ex officio, samt ii) innebär att denna ränta tillämpas från och med utgången av den frist på 30 eller 45 dagar som skattemyndigheten har på sig för att handlägga ett sådant yrkande, och inte från och med den dag då fordran på detta överskjutande belopp kom till.**

Underskrifter