ĢENERĀLADVOKĀTA DŽERARDA HOGANA [*GERARD HOGAN*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 11. septembrī[1]

Apvienotās lietas C-13/18 un C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
pret
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(*Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu)
un
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
pret
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(*Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Seksārdas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Valsts pienākumu neizpilde – Dalībvalstu atbildība – Tiesības uz pilnu kompensāciju vai tiesības uz pienācīgu kompensāciju – Procentu aprēķināšana, lai kompensētu nodarīto kaitējumu – Efektivitātes un līdzvērtīguma principi – Piemērošanas joma

1. Šie divi lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu, ko iesniegusi *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) un *Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Seksārdas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) attiecas uz tiesību saņemt kompensāciju par to, ka dalībvalsts nav pildījusi savas saistības saskaņā ar ES tiesību aktiem, apjomu.

2. Šie lūgumi tika sagatavoti tiesvedībā starp *Sole-Mizo Zrt.* (C-13/18), *Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.* (C-126/18) un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija). Tie attiecas uz jautājumu, cik likumīga ir Ungārijas valdības noteiktā valsts prakse atlīdzināt PVN maksātājiem par valsts tiesību aktos paredzētā nosacījuma piemērošanu, kuru Tiesa turpmāk atzina par neatbilstīgu ES tiesību aktiem. Kā es ierosinu skaidrot, šķiet, daži šīs valsts prakses aspekti pārsniedz to, kas noteikts ES tiesību aktos, savukārt citi neatbilst ES tiesību aktos noteiktajām prasībām.

3. Pirms uzdoto jautājumu izvērtēšanas vispirms tomēr ir jānosaka atbilstošās ES tiesību un valsts tiesību normas.

1 Oriģinālvaloda – angļu.

I. Savienības tiesības

A. Direktīva 2006/112

4. Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 183. pantā ir noteikts:

"Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.

Tomēr dalībvalstis var atteikties veikt pārnešanu vai atmaksāšanu, ja pārpalikuma summa ir nenozīmīga."

B. Valsts tiesības

1. Noteikumi, kas reglamentē PVN atgūšanas procedūru

5. *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény* (2011. gada Likums CXXIII, ar kuru saskaņošanas nolūkā groza 2007. gada Likumu CXXVII par pievienotās vērtības nodokli un ar ko reglamentē īpašu nodokļu atmaksas procedūru; turpmāk tekstā – "Grozījumu likums") ir ietverti šādi noteikumi:

"1. pants

1) Summas, attiecībā uz kurām nodokļa maksātājs pēdējā PVN deklarācijā, kas viņam bija jāiesniedz pirms šā likuma spēkā stāšanās (turpmāk tekstā – "deklarācija"), nav varējis pieprasīt savas tiesības uz kompensāciju saskaņā ar 186. panta 2.–4. punktu *általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* [(2007. gada Likumā CXXVII par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – "PVN likums")], kas atcelts ar šo likumu – tikai par summu, ko nodokļu maksātājs ierakstījis kā nodokli par nesamaksātām iegādēm, – var iekļaut atgūšanas pieprasījumā, ko nodokļu maksātājs iesniedzis nodokļu iestādēm līdz 2011. gada 20. oktobrim, izmantojot šim nolūkam paredzēto veidlapu; neatkarīgi no šā perioda nodokļu maksātājs var deklarācijā, kas atbilst viņam piemērotajai shēmai, uzskaitīt minētās summas kā posteni, samazinot to par nodokļa summu, kas viņam jāsamaksā, vai izmantot savas tiesības uz atmaksu savā deklarācijā. Šis pieprasījums ir uzskatāms par deklarāciju *adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* [(2003. gada Likums XCII, ar kuru tiek ieviests Nodokļu procedūras kodekss)] noteikumu vajadzībām. Šā pieprasījuma iesniegšanas termiņu nevar pagarināt.

2) Līdz 2011. gada 20. oktobrim iesniegtajā pieteikumā nodokļu maksātājs var tikai lūgt, lai nodokļu iestādes veic jaunu [PVN] deklarācijas revīziju par laikposmu pirms šā likuma stāšanās spēkā nolūkā pārskatīt tikai iepriekš radušās juridiskās sekas, kad nodokļu maksātājam ar lēmumu, kurš bija kļuvis galīgs pēc iepriekšējās revīzijas, tika uzlikta soda nauda par nodokli vai nokavējuma procenti, pamatojoties uz 186. panta 2.–4. punktu [PVN likumā], kas atcelts ar šo likumu, vai pamatojoties uz *általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény* [(1992. gada Likums par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – "iepriekšējais PVN likums")] 48. panta 7. punktu. Nodokļu maksātājs var iesniegt šādu pieprasījumu, pat ja viņš neizmanto iepriekš minētā 1) apakšpunkta noteikumus. Ja tiek pārsniegts šā pieprasījuma iesniegšanas termiņš, nodokļu maksātāju nevar atbrīvot [no nomaksas].

[..]

3. pants

Ar šo likumu atceltā [PVN likuma] 186. panta 2.–4. punktu un [iepriekšējā PVN likuma] 48. panta 7. punktu nepiemēro lietām, kas šā likuma spēkā stāšanās datumā tiek skatītas vai kas iesniegtas pēc šā datuma."

2. Ungārijas Nodokļu procedūras kodekss

6. *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Likums XCII, ar kuru tiek ieviests Nodokļu procedūras kodekss, turpmāk tekstā – "Nodokļu procedūras kodekss") 37. panta 4. un 6. punktā, kas ir norādīts tā sākotnējā redakcijā, kuru Ungārijas valdība ir citējusi savos apsvērumos un kura ir vienīgā Tiesā iesniegtā redakcija [2], ir noteikts:

"4) Maksājuma termiņu, kurā nodokļu maksātājam ir jāsamaksā budžeta subsīdija, reglamentē šā likuma pielikumi vai īpašs likums. Budžeta mērķfinansējums vai PVN, kura atmaksa tiek pieprasīta, ir jāsamaksā 30 dienu laikā no pieprasījuma (deklarācijas) saņemšanas dienas, bet ne līdz maksājuma termiņam, un šo periodu var pagarināt līdz 45 dienām, ja atgūstamā PVN summa pārsniedz 500 000 forintu [(HUF)]. [..]

[..]

6) Ja nodokļu administrācija kavē maksājumu, tā maksā procentus, kuru likme ir līdzvērtīga soda naudai par kavētu maksājumu par katru kavējuma dienu. [..]"

7. Nodokļu procedūras kodeksa 124/C. pantā iesniedzējtiesu citētajā redakcijā [3] ir noteikts:

"1) Ja *Alkotmánybíróság* [(Konstitucionālā tiesa, Ungārija)], *Kúria* [(Augstākā tiesa, Ungārija)] vai Eiropas Savienības Tiesa ar atpakaļejošu spēku konstatē, ka noteikums, kas paredz nodokļu saistības, ir pretrunā pamatlikumam vai Eiropas Savienības obligātajam tiesību aktam, vai attiecībā uz pašvaldību regulējumu – jebkuram citam tiesību aktam, un ja ar šo tiesas lēmumu nodokļu maksātājam ir tiesības saņemt atmaksājumu saskaņā ar šā panta noteikumiem, sākotnējā nodokļu iestāde pēc nodokļu maksātāja pieprasījuma veic atmaksājumu saskaņā ar attiecīgajā lēmumā norādītajām procedūrām.

2) Nodokļu maksātājs var iesniegt nodokļu administrācijai savu pieprasījumu rakstveidā 180 dienu laikā no *Alkotmánybíróság* [(Konstitucionālā tiesa)], *Kúria* [(Augstākā tiesa)] vai Eiropas Savienības Tiesas lēmuma publicēšanas vai paziņošanas; pēc šā termiņa beigām nav atļauts iesniegt atbrīvojuma pieprasījumu. Nodokļu iestāde noraida pieprasījumu gadījumā, ja lēmuma publicēšanas vai paziņošanas dienā tiesības pieprasīt kompensāciju ir beigušās.

[..]

6) Ja nodokļu maksātāja tiesības uz atmaksu ir pamatotas, nodokļu administrācija atmaksas veikšanas brīdī atmaksā procentus par atmaksājamo nodokli, piemērojot likmi, kas ir vienāda ar centrālās bankas pamatlikmi un aprēķināta no nodokļa samaksas datuma līdz dienai, kad lēmums par atmaksas piešķiršanu ir kļuvis galīgs. Atmaksa pienākas no datuma, kurā lēmums par piešķiršanu ir kļuvis galīgs, un jāveic 30 dienu laikā no šī atmaksas piešķiršanas datuma. Noteikumi, kas attiecas uz budžeta subsīdiju maksājumiem, *mutatis mutandis* piemērojami atmaksāšanai, ko reglamentē šis punkts, izņemot 37. panta 6. punktu."

2 Tomēr šķiet, ka, lai gan ir vairāki grozījumi, šīs tiesību normas saturs būtībā ir saglabāts nemainīgs, ar izņēmumu, ka šobrīd tiek piemērots 45 dienu laikposms, ja kompensācijas prasījums pārsniedz naudas summu 1 000 000 forintu [(HUF)] apmērā.

3 Šķiet, ka šīs tiesību normas redakcijā, kas bija piemērojama līdz 2011. gada 31. decembrim, *Kúria* nebija iekļauta starp norādītajām tiesām.

8. Nodokļu procedūras kodeksa 124/D. panta 1.–3. punkts iesniedzējtiesu citētajā redakcijā ir izteikts šādi:

"1) Ja vien šajā pantā nav norādīts citādi, 124/C. panta noteikumus piemēro atmaksas pieteikumiem, pamatojoties uz tiesībām atskaitīt PVN.

2) Nodokļu maksātājs var īstenot šā panta 1. punktā minētās tiesības, izmantojot izlīdzināšanas deklarāciju, kas iesniegta 180 dienu laikā no *Alkotmánybíróság* [(Konstitucionālā tiesa)], *Kúria* [(Augstākā tiesa)] vai Eiropas Savienības Tiesas lēmuma publicēšanas vai paziņošanas par deklarāciju vai deklarācijām, kas atbilst taksācijas gadam vai taksācijas gadiem, kuros radās attiecīgās tiesības uz atskaitījumu. Pēc šī termiņa beigām piedziņas paziņojuma pieprasījums netiks pieņemts.

3) Ja paziņojumā, kā noteikts izlīdzināšanas deklarācijā, ir norādīts, ka nodokļu maksātājs ir tiesīgs saņemt atmaksu vai nu tāpēc, ka samazinājusies nodokļa summa, kas viņam jāmaksā, vai arī tāpēc, ka palielinājusies atgūstamā summa, arī ņemot vērā nosacījumus, kas paredz nodokļu atmaksu reģistrēt negatīvā veidā, kā to nosaka PVN likums, kas ir spēkā dienā, kad rodas atskaitīšanas tiesības, nodokļu iestāde atmaksājamajai summai piemēro procentu likmi, kas ir vienāda ar centrālās bankas pamatlikmi, ko aprēķina par periodu no izlīdzināšanas deklarācijā noteiktā maksāšanas datuma saistībā ar attiecīgo deklarāciju vai deklarācijām vai termiņa, vai šā nodokļa maksāšanas datuma, ja tas ir vēlāks, līdz datumam, kurā iesniegta izlīdzināšanas deklarācija. Atmaksājums, uz kuru attiecas budžeta subsīdiju maksājumu noteikumi, ir jāveic 30 dienu laikā no izlīdzināšanas deklarācijas iesniegšanas dienas."

9. Šī kodeksa 135. panta 4. punktā iesniedzējtiesu citētajā redakcijā ir noteikts:

"Ja nodokļu iestādes pieņemtais lēmums vai nodokļa aprēķins, ko tā veikusi, pamatojoties uz tai sniegto informāciju, ir nelikumīgs un nodokļu maksātājs tādējādi ir tiesīgs saņemt atmaksu, nodokļu iestāde maksā procentus par atmaksājamo summu, piemērojot tai tādu pašu likmi, kāda tika noteikta, piemērojot soda naudu par nodokļu kavējumu, ja vien netiek konstatēts, ka kļūda saistībā ar nodokļa noteikšanu ir attiecināma uz cēloni, par kuru atbildīgs ir nodokļu maksātājs vai persona, kuras pienākumos ietilpst datu sniegšana."

10. Nodokļu procedūras kodeksa 164. panta 1. punktā iesniedzējtiesas citētajā redakcijā ir norādīts:

"Tiesības novērtēt nodokli saglabājas piecus gadus no dienas, kas ir tā gada pēdējā kalendārā diena, kurā bija jāsagatavo deklarācija vai paziņojums par šo nodokli, vai, ja šādas deklarācijas vai paziņojuma nav bijis, kurā šis nodoklis bija jāsamaksā. Ja vien likumā nav noteikts citādi, tiesības pieprasīt budžeta subsīdiju un tiesības atgūt pārmaksu saglabājas piecus gadus no pēdējās dienas attiecīgajā kalendārajā gadā, kurā tiesības pieprasīt subsīdiju vai atmaksu bija radušās. [..]"

11. Kodeksa 165. panta 2. punktā iesniedzējtiesu citētajā redakcijā ir noteikts:

"Kavējuma soda procentu likme par katru kalendāro dienu ir vienāda ar 1/365 daļu no divkāršas centrālās bankas pamatlikmes, kas ir spēkā tās piemērošanas dienā. Pati soda nauda par nokavējumu nevar būt par pamatu soda naudas piemērošanai par nokavējumu. Centrālā nodokļu un muitas administrācija neizdod rīkojumu maksāt nokavējuma soda naudas, kuru apmērs ir mazāks par 2000 HUF."

II. Tiesvedības priekšvēsture

12. Iepriekš no 2005. gada 1. janvāra līdz 2007. gada 31. decembrim spēkā esošā Ungārijas PVN likuma 48. panta 7. punktā un pēc tam no 2008. gada 1. janvāra līdz 2011. gada 26. septembrim spēkā esošā Ungārijas PVN likuma 186. panta 2. punktā bija noteikts, ka pārmaksāto atskaitāmo PVN (t. i., summu, kas paliek pāri pēc tam, kad no atskaitāmā PVN ir atskaitīts maksājamais PVN) atmaksā, kad ir pilnībā veikts maksājums par darījumiem, kas radījuši atskaitāmo PVN ("pirkuma apmaksas nosacījums"). Ja šis maksājums nav veikts, pārmaksa bija jāpārceļ uz nākamo taksācijas periodu, un tas nozīmē, ka tā tiek atskaitīta no PVN summas, kas jāmaksā nākamajā periodā.

13. Tiesa 2011. gada 28. jūlija spriedumā lietā Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530) nosprieda, ka Ungārijas PVN likuma 186. panta 2. punkts ir pretrunā PVN direktīvas 183. pantam.

14. Ar Grozījumu likumu, ko Ungārijas Parlaments bija pieņēmis pēc šī sprieduma, ar 2011. gada 27. septembri tika atcelts PVN likuma 186. panta 2.–4. punkts, un tagad ir atļauts atmaksāt pārmaksāto atskaitāmo PVN, negaidot, kad tiks samaksāta atlīdzība, kas pienākas par darījumiem, saistībā ar kuriem ir atskaitāmais PVN. Šajā saistībā iesniedzējtiesa lietā C-126/18 norādīja, ka saskaņā ar šo tiesisko regulējumu nodokļu maksātāji var:

– iesniegt pieteikumu īpašas atmaksas saņemšanai, noteiktajā termiņā iesniedzot pieprasījumu samaksāt ieturēto PVN,

– pieprasīt šo maksājumu, iekļaujot to savās nodokļu deklarācijās, vai

– izmantot nodokļu deklarācijās ieturēto PVN, lai mazinātu maksājamo nodokli.

15. Rīkojumā, ko Tiesa pieņēma 2014. gada 17. jūlijā lietā *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* (C-654/13, nav publicēts, EU:C:2014:2127, 39. punkts, turpmāk tekstā – "*Delphi* rīkojums"), tā nosprieda, ka Savienības tiesības, it īpaši PVN direktīvas 183. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts dalībvalsts tiesiskais regulējums un prakse, kas neiekļauj procentu maksājumus par summu, kura pārsniedz atskaitāmo PVN, kurš nebija atgūstams pieņemamā laika posmā attiecīgo valsts noteikumu dēļ pretēji Savienības tiesībām. Tiesa tomēr arī nosprieda, ka, tā kā nav Savienības tiesību aktu šajā jomā, valsts tiesību aktos ir jānosaka šādu procentu maksāšanas kārtība, ievērojot līdzvērtības un efektivitātes principu.

16. Ņemot vērā *Delphi* rīkojumu, Ungārijas Nodokļu administrācija izstrādāja administratīvo praksi, par kuru *Kúria* (Augstākā tiesa) sprieda, pieņemot 2016. gada 24. novembra Lēmumu Nr. Kfv.I.35.472/2016/5, kas savukārt bija pamats, lai pieņemtu principiālo lēmumu (Nr. EBH2017.K18) ar nosaukumu "Pārbaude (likme un noilguma termiņš) attiecībā uz jautājumu par pirkuma apmaksas nosacījuma dēļ obligāti uzkrāto PVN" (turpmāk tekstā – "Augstākās tiesas principiālais lēmums Nr. 18/2017").

17. Saskaņā ar Augstākās tiesas principiālo lēmumu Nr. 18/2017, lai aprēķinātu kavējuma procentus par PVN summu, kas netika pienācīgi atgūta iepriekš piemērotā pirkuma apmaksas nosacījuma dēļ, ir jānošķir divi periodi:

– Attiecībā uz laikposmu no dienas, kas ir nākamā diena pēc PVN deklarācijas iesniegšanas termiņa pēdējās dienas, līdz nākamās deklarācijas iesniegšanas termiņa beigu datumam Nodokļu procedūras kodeksa 124/C. un 124/D. pants, kas reglamentē situāciju, kurā *Alkotmánybíróság* (Konstitucionālā tiesa) vai *Kúria* (Augstākā tiesa) konstatē, ka noteikums pārkāpj pārāku valsts tiesību normu, ir piemērojams pēc analoģijas. Proti, abās situācijās nodokļu iestāde saskaņā ar minēto lēmumu nebija pārkāpusi likumu, bet gan piemērojusi tajā laikā spēkā esošās valsts tiesību normas. Saskaņā ar abām šīm tiesību normām piemērojamā procentu likme ir vienāda ar centrālās bankas vienkāršo pamatlikmi.

– Attiecībā uz laikposmu no dienas, kad beidzies termiņš, kurā nodokļu iestādei bija jāsamaksā procenti, līdz datumam, kurā kompetentā nodokļu iestāde faktiski ir samaksājusi procentus, ir jāpiemēro Nodokļu procedūras kodeksa 37. panta 6. punkts. Attiecīgi procentu likme ir vienāda ar soda naudu par maksājuma kavējumu par katru kavējuma dienu, proti, ar centrālās bankas pamatlikmi divkāršā apmērā. Šie procenti ir jāaprēķina, sākot no dienas, kad nodokļu iestāde saņēma īpašu atmaksas pieprasījumu vai nodokļu deklarāciju, kurā ir iekļauts atmaksas pieprasījums.

III. Fakti un lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

A. Lieta C-13/18

18. *Sole-Mizo* 2016. gada 30. decembrī, pamatojoties uz *Delphi* rīkojumu, iesniedza nodokļu iestādei pieprasījumu samaksāt procentus par atskaitāmā PVN pārmaksu, kas netika laikus samaksāta, jo tika piemērots pirkuma apmaksas nosacījums. Šis pieprasījums esot attiecies uz dažādiem pārskata periodiem no 2005. gada decembra līdz 2011. gada jūnijam. Tika prasīts samaksāt arī saliktos procentus par šo procentu maksājuma kavējumu.

19. Ar 2017. gada 3. marta lēmumu pirmās instances nodokļu iestāde daļēji apmierināja *Sole-Mizo* pieprasījumu un uzdeva samaksāt procentus 99 630 000 HUF apmērā (apmēram 321 501 EUR), vienlaikus noraidot uzņēmuma prasību samaksāt saliktos procentus par šo procentu maksājuma kavējumu.

20. Ar 2017. gada 19. jūnija lēmumu, kas tika pieņemts pēc *Sole-Mizo* iesniegtās sūdzības, otrās instances nodokļu iestāde grozīja pirmo lēmumu, pieņemot *Sole-Mizo* labvēlīgu lēmumu un nosakot atmaksu procentu segšanai 104 165 000 HUF apmērā (aptuveni 338 891 EUR). Tas tika darīts, piemērojot likmi, kas atbilst centrālās bankas parastai pamatlikmei. Attiecībā uz to lēmuma daļu, kurā tika noraidīts pieprasījums samaksāt saliktos procentus, otrās instances nodokļu iestāde to anulēja un nodeva atpakaļ izskatīšanai pirmās instances nodokļu iestādei šo procentu aprēķinu.

21. *Sole-Mizo* vērsās valsts tiesā pret augstākās instances nodokļu iestādes 2017. gada 19. jūnija lēmumu, apgalvojot, ka procenti, kas pienākas, lai kompensētu kaitējumu, kurš uzņēmumam radies pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas dēļ, arī būtu jāaprēķina pēc likmes, kas ir divkāršā apmērā no centrālā bankas pamatlikmes, saskaņā ar Nodokļu procedūras kodeksa 37. panta 6. punktu.

22. Valsts tiesa attiecīgi lūdz noskaidrot, vai maksājamie procenti būtu jāaprēķina, piemērojot likmi, kas ir centrālās bankas parastā pamatlikme, vai piemērojot šo likmi divkāršā apmērā. Proti, tiesa pauž šaubas par to, vai Savienības tiesībās noteiktajam līdzvērtības principam ir atbilstīgs Augstākās tiesas principiālais lēmums Nr. 18/2017, saskaņā ar kuru Nodokļu procedūras kodeksa 37. panta 6. punkts nav pēc analoģijas piemērojams "pirmajam periodam", jo nodokļu administrācija nav izdarījusi nekādu pārkāpumu – vienkārši piemērojusi tajā laikā spēkā esošos valsts tiesību aktu noteikumus. Saskaņā ar valsts tiesas teikto Savienības tiesības aizliedz šādu argumentāciju.

23. Šādos apstākļos *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai ar [ES] tiesību normām, ar [PVN direktīvas] noteikumiem (ņemot vērā it īpaši tās 183. pantu) un ar efektivitātes, tiešas iedarbības un līdzvērtības principiem ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru, pārbaudot atbilstošās tiesību normas par nokavējuma procentiem, tiek izmantota premisa, ka valsts nodokļu iestāde nav izdarījusi pārkāpumu (bezdarbība) – proti, tai nav jāmaksā nokavējuma procenti par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") neatgūstamo daļu [..], kas atbilst nodokļa maksātāja neapmaksātiem pirkumiem, – jo brīdī, kad

valsts nodokļu iestāde pieņēma lēmumu, bija spēkā ar [ES] tiesībām nesaderīgs valsts tiesiskais regulējums, un Tiesa tikai vēlāk pasludināja, ka tajā paredzētais nosacījums nav saderīgs ar Savienības tiesībām?

2) Vai ar [ES] tiesībām, it īpaši PVN direktīvas tiesību normām (ņemot vērā it īpaši tās 183. pantu), un līdzvērtības, efektivitātes, un samērīguma principiem ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru, pārbaudot atbilstošās tiesību normas par nokavējuma procentiem, tiek nošķirts, vai valsts nodokļu iestāde neatmaksāja nodokli, ievērojot tajā laikā spēkā esošās tiesību normas – kas turklāt bija pretrunā [ES] tiesībām –, vai arī tā to neatmaksāja, pārkāpjot šīs tiesību normas, un attiecībā uz procentu apjomu par PVN, kura atmaksu nevarēja pieprasīt saprātīgā termiņā valsts tiesībās paredzētā nosacījuma dēļ, kuru Tiesa pasludināja par nesaderīgu ar [ES] tiesībām, ir norādīti divi atšķirīgi periodi tādējādi, ka

   – pirmajā periodā nodokļa maksātājiem ir tiesības saņemt tikai nokavējuma procentus, kas atbilst centrālās bankas pamatlikmei, jo, tā kā tajā laikā vēl bija spēkā ar [ES] tiesībām nesaderīgs Ungārijas tiesiskais regulējums, Ungārijas iestādes nerīkojās prettiesiski, neatļaujot saprātīgā termiņā veikt rēķinos norādītā PVN maksājumu, savukārt

   – otrajā periodā ir jāmaksā procenti, kas atbilst centrālās bankas pamatlikmei divkāršā apmērā – kas turklāt dalībvalsts tiesību sistēmā ir piemērojama nokavējuma gadījumā –, tikai tad, ja nokavējuma procentu maksājums par pirmo periodu ir veikts novēloti?

3) Vai PVN direktīvas 183. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka līdzvērtības principam pretrunā ir dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde par neatmaksāto PVN maksā tikai procentus, kas atbilst (parastai) centrālās bankas pamatlikmei, ja tika pārkāptas [ES] tiesības, savukārt tā maksā procentus, kas atbilst centrālās bankas pamatlikmei divkāršā apmērā, gadījumā, ja tika pārkāptas valsts tiesības?"

B. Lieta C-126/18

24. *Dalmandi* 2016. gada 30. decembrī iesniedza pirmās instances nodokļu iestādei pieprasījumu samaksāt procentus par PVN summu, kas netika savlaicīgi atmaksāta laikposmā no 2005. gada līdz 2011. gadam, jo tika piemērots pirkuma apmaksas nosacījums. Prasītā summa sasniedza 74 518 800 HUF (aptuveni 240 515 EUR). Aprēķinot procentus par tieši radītā kaitējuma novēršanu, prasījumā tika ņemts vērā viss periods no dienas, kas bija maksājuma veikšanas termiņš par konkrēto pārskata periodu, līdz termiņam, kurā bija jāveic maksājums, kas izriet no grozījumu likuma noteikumiem, proti, 2011. gada 5. decembrim. Šī aprēķina vajadzībām tika piemērota likme, kas ir centrālās bankas pamatlikme divkāršā apmērā, saskaņā ar Nodokļu procedūras kodeksa 37. panta 6. punktu. Turklāt *Dalmandi* pieprasīja samaksāt papildu procentus par periodu no 2011. gada 5. decembra līdz faktiskajam maksājuma veikšanas datumam, arī piemērojot Nodokļu procedūras kodeksa 37. panta 6. punktā norādīto likmi.

25. Ar 2017. gada 10. marta lēmumu pirmās instances nodokļu iestāde daļēji apmierināja *Dalmandi* pieprasījumu, samaksājot procentus 34 673 000 HUF (aptuveni 111 035 EUR) apmērā par atskaitāmā PVN pārmaksu, kas nelikumīgi tika ieturēta par periodu no 2005. gada ceturtā ceturkšņa līdz 2011. gada septembrim (trešais ceturksnis), vienlaikus noraidot pieprasījumu par prasības atlikušo daļu.

26. Savu lēmumu tā pamatoja ar principiem, kas ir noteikti Augstākās tiesas principiālajā lēmumā Nr. 18/2017. Pirmkārt, izskatot prasību samaksāt procentus, tā piemēroja Nodokļu procedūras kodeksa 124/C. un 124/D. pantu. Otrkārt, tā uzskatīja, ka *Dalmandi* pieprasījums samaksāt saliktos procentus bijis nepamatots, ciktāl tas nebija iesniedzis nedz īpašu atmaksas pieprasījumu, nedz nodokļu deklarāciju, kurā būtu iekļauts pieprasījums veikt atmaksu. Treškārt, tā noraidīja *Dalmandi* pieprasījumu samaksāt procentus par 2005. gadu, konstatējot, ka attiecībā uz minētā gada trim pirmajiem ceturkšņiem bija iestājies noilgums.

27. Otrās instances nodokļu iestāde, kurai *Dalmandi* bija iesniedzis pieprasījumu, ar 2017. gada 12. jūnija lēmumu samazināja *Dalmandi* uzkrāto procentu summu līdz 34 259 000 HUF un attiecībā uz pārējo pieprasījumu pirmās instances nodokļu iestādes lēmumu atstāja negrozītu.

28. *Dalmandi* par šo lēmumu cēla prasību iesniedzējtiesā. Kā galveno punktu tas atkārtoja savus iepriekš nodokļu iestādēm iesniegtos prasījumus. Proti, tas apgalvoja, ka ar Augstākās tiesas principiālo lēmumu Nr. 18/2017, uz kuru pamatojoties otrās instances nodokļu iestāde pieņēma 2017. gada 12. jūnija lēmumu, tiek pārkāpti Savienības tiesībās noteiktie līdzvērtības, efektivitātes un tiešās ietekmes principi, kad, pirmkārt, tā nosprieda, ka Nodokļu procedūras kodeksa 37. panta 6. punkts nav piemērojams, pamatojoties uz to, ka nodokļu iestāde nav izdarījusi pārkāpumu, kad tā piemēroja tad spēkā esošos valsts tiesību aktus, otrkārt, tā nepieļauj, ka nodokļu iestādei var pārmest bezdarbību, ja īpaša atgūšanas prasība nav iesniegta, treškārt, tā nosaka, ka datums, no kura ir jāaprēķina noilguma termiņš, ir datums, no kura iestājās procentu atmaksas termiņš.

29. Šādos apstākļos *Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Seksārdas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai ar [ES] tiesību normām, [PVN direktīvas] noteikumiem (ņemot vērā it īpaši tās 183. pantu) un efektivitātes, tiešas iedarbības un līdzvērtības principiem ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru, pārbaudot atbilstošās tiesību normas par nokavējuma procentiem, balstās uz premisu, ka valsts nodokļu iestāde nav izdarījusi pārkāpumu (bezdarbību) – proti, tai nav jāmaksā nokavējuma procenti par PVN neatgūstamo daļu [..], kas atbilst nodokļa maksātāja neapmaksātiem pirkumiem, – jo brīdī, kad valsts nodokļu iestāde pieņēma lēmumu, bija spēkā valsts tiesiskais regulējums, ar kuru tika pārkāptas [ES] tiesības, un Tiesa tikai vēlāk tajā paredzēto nosacījumu pasludināja par nesaderīgu ar [ES] tiesībām? Tādējādi valsts praksē tika pieņemts, ka ar tiesībām bija saderīgi piemērot šo valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto nosacījumu, ar ko ir pārkāptas [ES] tiesības, līdz brīdim, kad valsts likumdevējs to oficiāli atcēla.

2) Vai ar [ES] tiesībām, it īpaši PVN direktīvas tiesību normām (ņemot vērā it īpaši tās 183. pantu), un līdzvērtības, efektivitātes un samērīguma principiem ir saderīgs dalībvalsts tiesiskais regulējums un prakse, saskaņā ar kuriem, pārbaudot atbilstošās tiesību normas par nokavējuma procentiem, tiek nošķirts, vai valsts nodokļu iestāde neatmaksāja nodokli, ievērojot tajā laikā spēkā esošās tiesību normas – kuras turklāt bija pretrunā [ES] tiesībām –, vai arī tā to neatmaksāja, pārkāpjot šīs tiesību normas, un ka attiecībā uz procentu apjomu par PVN, kura atmaksu nevarēja pieprasīt saprātīgā termiņā valsts tiesībās paredzētā nosacījuma dēļ, ko Tiesa pasludināja par nesaderīgu ar Savienības tiesībām, ir norādīti divi atšķirīgi periodi, tādējādi, ka

   – pirmajā periodā nodokļa maksātājiem ir tiesības saņemt tikai nokavējuma procentus, kas atbilst centrālās bankas pamatlikmei, jo, tā kā tajā laikā vēl bija spēkā ar Savienības tiesībām nesaderīgs Ungārijas tiesiskais regulējums, Ungārijas iestādes nerīkojās prettiesiski, neatļaujot saprātīgā termiņā veikt rēķinos norādītā PVN maksājumu, savukārt

   – otrajā periodā ir jāmaksā procenti, kas atbilst centrālās bankas pamatlikmei divkāršā apmērā – turklāt dalībvalsts tiesību sistēmā to piemēro nokavējuma gadījumā –, un tie ir jāmaksā tikai tad, ja nokavējuma procentu maksājums par pirmo periodu ir veikts novēloti?

3) Vai ar [ES] tiesību normām, PVN direktīvas 183. pantu un efektivitātes principu ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru sākotnējais datums, lai aprēķinātu [..] saliktos procentus [..], kuri ir maksājami saskaņā ar dalībvalsts tiesību normām par kavēšanos samaksāt nokavējuma procentus par nodokli, kas tika iekasēts, neievērojot Savienības tiesības (procenti par PVN; šajā gadījumā pamatsumma), ir nevis sākotnējais procentu par PVN (pamatsummas) uzkrāšanas datums, bet vēlāks brīdis, it īpaši ņemot vērā, ka iesniegt pieprasījumu samaksāt procentus par iekasētajiem vai neatmaksātajiem nodokļiem Savienības tiesību pārkāpuma dēļ ir subjektīvas tiesības, kas tieši izriet no Savienības tiesībām?

4) Vai ar [ES] tiesību normām, PVN direktīvas 183. pantu un efektivitātes principu ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam ir jāiesniedz atsevišķs pieprasījums samaksāt procentus, kas ir uzkrājušies nodokļu iestādes nokavējuma dēļ, savukārt citos gadījumos šāds atsevišķs pieprasījums par nokavējuma procentu samaksu nav jāiesniedz, jo procenti tiek maksāti pēc savas ierosmes?

5) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, vai ar [ES] tiesībām, PVN direktīvas 183. pantu un efektivitātes principu ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru saliktie procenti (procenti par procentiem) par nokavējumu samaksāt procentus par nodokli, kas tika iekasēts, neievērojot Savienības tiesības, kā to nospriedusi Tiesa (procenti par PVN, šajā gadījumā pamatsumma), var tikt piešķirti tikai tad, ja nodokļa maksātājs iesniedz īpašu pieprasījumu, kurā viņš konkrēti nelūdz samaksāt procentus, bet gan nodokļa summu par neapmaksātajiem pirkumiem, kas ir maksājama tieši brīdī, kad valsts tiesībās ir atcelta ar Savienības tiesībām nesaderīga dalībvalsts tiesību norma, ar kuru bija noteikts pienākums iekasēt PVN, ja šis maksājums netika veikts, lai arī bija uzkrāti procenti par PVN, kas ir pamatā lūgumam samaksāt saliktos procentus par deklarētajiem periodiem pirms atsevišķa pieprasījuma iesniegšanas, un tomēr tie netika samaksāti?

6) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, vai ar [ES] tiesībām, PVN direktīvas 183. pantu un efektivitātes principu ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru tiek zaudētas tiesības saņemt saliktos procentus (procentus par procentiem) par kavējumu samaksāt procentus par nodokli, kas tika iekasēts, neievērojot Savienības tiesības, kā to ir nospriedusi Tiesa (procenti par PVN; šajā gadījumā pamatsumma), saistībā ar pieprasījumiem samaksāt procentus par PVN, kuri nebija norādīti PVN deklarācijās par attiecīgo periodu, ko skāra noilguma termiņš īpaša pieprasījuma iesniegšanai, jo minētie procenti bija uzkrāti iepriekš?

7) Vai ar [ES] tiesībām un PVN direktīvas 183. pantu (ņemot vērā it īpaši efektivitātes principu un subjektīvo tiesību lūgt samaksāt procentus par nepamatoti neatmaksātajiem nodokļiem raksturu) ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam ir galīgi liegta iespēja pieprasīt samaksāt procentus par nodokli, kas tika iekasēts saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, kurš vēlāk tika atzīts par nesaderīgu ar [ES] tiesībām un ar kuru bija aizliegts lūgt [atmaksāt] PVN attiecībā uz noteiktiem neapmaksātiem pirkumiem tādējādi, ka:

   – [saskaņā ar minēto praksi] par pamatotu netika atzīts pieprasījums samaksāt procentus brīdī, kad tika pieprasīts [atmaksāt] nodokli, apgalvojot, ka [tajā laikā] bija spēkā tiesību norma, kas vēlāk tika atzīta par nesaderīgu ar [ES] tiesībām (ar pamatojumu, ka nebija nokavējuma un ka nodokļu iestāde tikai piemēroja spēkā esošās tiesības),

   – un vēlāk, kad valsts tiesību sistēmā tika atcelta ar [ES] tiesībām nesaderīga tiesību norma, ar ko tika ierobežotas tiesības uz atmaksu, atsaucoties uz noilgumu?

8) Vai ar [ES] tiesību normām, PVN direktīvas 183. pantu un efektivitātes principu ir saderīga dalībvalsts prakse, saskaņā ar kuru iespēja pieprasīt samaksāt nokavējuma procentus, kas ir jāmaksā par procentiem par PVN (pamatsumma) un kas ir maksājami nodokļa maksātājam par nodokli, kurš netika atmaksāts laikā, kad sākotnēji tas bija jāatmaksā, piemērojot tādu valsts tiesību normu, kas vēlāk tika pasludināta par nesaderīgu ar [ES] tiesībām, par visu laikposmu no 2005. līdz

2011. gadam ir atkarīga no tā, vai nodokļa maksātājs pašlaik ir tiesīgs pieprasīt atmaksāt PVN par minētā nodokļa deklarēšanas laikposmu, kas atbilst laikposmam, kurā valsts tiesību sistēmā tika atcelta attiecīgā ar Savienības tiesībām nesaderīga valsts tiesību norma (2011. gada septembris), lai arī procentu maksājums par PVN (pamatsumma) netika veikts pirms šī laika, ne arī vēlāk līdz brīdim, kad valsts tiesā celta šī prasība?"

IV. Analīze

A. Uzdoto prejudiciālo lūgumu pieņemamība

30. Ungārijas valdība apgalvo, ka iesniegtie jautājumi nav pieņemami, jo nevis Tiesai, bet gan valsts tiesai ir jāizskata jautājums par procentu maksāšanu, kas bija radies pamatlietā. Lai arī tiesības saņemt procentus tādos gadījumos kā šis izriet no Savienības tiesībām, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šo procentu aprēķina metode un maksāšanas metode ir jānosaka dalībvalstīm. Protams, šajā saistībā dalībvalstīm doto rīcības brīvību nosaka tas, ka ir jānodrošina atbilstība līdzvērtības un efektivitātes principiem, bet šo principu atbilstības pārbaude vismaz pirmajā instancē ir vienīgi valsts tiesas ziņā.

31. Šajā kontekstā varētu norādīt, ka, lai arī Ungārijas valdība atsaucas uz lūgumos sniegt prejudiciālu nolēmumu ietverto jautājumu nepieņemamību, tās argumenti faktiski skar Tiesas kompetenci lemt par šiem jautājumiem, pamatojoties uz to, ka būtībā tikai valsts tiesa var lemt par to, vai valsts tiesiskais regulējums atbilst līdzvērtības un efektivitātes principiem.

32. Šajā ziņā ir taisnība, ka saskaņā ar LESD 267. pantu Tiesa nevar piemērot Savienības tiesību normas konkrētam gadījumam, bet tā var tikai pieņemt nolēmumu par Līguma un Savienības iestāžu pieņemto tiesību aktu interpretāciju [4]. Tomēr var konstatēt, ka uzdotie jautājumi neskar ne ES tiesību aktu konkrētu piemērošanu pamatlietā, ne arī precīzas summas noteikšanu, kas kā kompensācija pienākas prasītājiem, bet drīzāk gan jautājumi ir par to, kā interpretēt dažu ES tiesību aktu noteikumus vai principu tādos apstākļos, kādi ir skatīti šajās tiesvedībās. Proti, pats jautājums par to, vai un kādā apmērā dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība noteikt metodi, kā aprēķināt kompensāciju, kura izmaksājama par tāda noteikuma piemērošanu, kas atzīts par pretrunā ES tiesību aktiem esošu, ir ES tiesību aktu interpretācijas jautājums. Tas viss nozīmē, ka Tiesai ir pilnīga kompetence skatīt šo jautājumu.

33. Attiecīgi es uzskatu, ka Tiesas kompetencē ir atbildēt uz prejudiciālajā lūgumā uzdotajiem jautājumiem, un nebūtu jālemj, ka uzdotie jautājumi ir nepieņemami.

B. Ievada apsvērumi

34. Pirms izvērtēt dažādus jautājumus, kas radušies šajās abās lietās, ir nepieciešams sniegt ievada piezīmes par to, kādā kontekstā tie ir radušies.

35. Tiesa 2011. gada 28. jūlija spriedumā lietā Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530) konstatēja, ka, piemērojot pirkuma apmaksas nosacījumu pieprasījumiem par atskaitāmā PVN pārmaksas atmaksāšanu, Ungārija bija pārkāpusi PVN direktīvas 183. pantu, kā arī nodokļa neitralitātes principu. Es piedāvāju nepievērsties iemesliem, uz kuriem pamatojoties tika pieņemts šis spriedums. Tomēr ir svarīgi norādīt, ka, ievērojot ES tiesību aktu pārākumu, šī konstatējuma rezultātā Ungārijai bija radušās saistības izdarīt no šī sprieduma nepieciešamos secinājumus.

4 Skat., piemēram, spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *CHEZ Razpredelenie Bulgaria* (C-83/14, EU:C:2015:480, 71. punkts).

36. Šīs saistības ietver to, ka šai dalībvalstij bija jāatceļ pirkuma apmaksas nosacījums [5], jāatmaksā atskaitāmā PVN pārmaksa, kas joprojām pastāvēja sprieduma pasludināšanas dienā 2011. gada 28. jūlijā lietā Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530) [6], un jāsamaksā kompensācija nodokļu maksātājiem par zaudējumiem, kas tiem radušies saistībā ar minētā nosacījuma piemērošanu [7]. Šeit skatāmās lietas attiecas vien uz pēdējo minēto pienākumu. Šajā saistībā būtu jāatgādina, ka tas vien, ka dalībvalstis ir pārkāpušas Savienības tiesības, nav pietiekami, lai tās būtu atbildīgas par nodarīto kaitējumu. Lai rastos dalībvalsts atbildība, ir jābūt izpildītiem trim nosacījumiem, kas izstrādāti lietā *Francovich* [8] (turpmāk tekstā – "*Francovich* nosacījumi"), proti, i) pārkāptai Savienības tiesību normai ir jābūt paredzētai, lai piešķirtu tiesības indivīdiem, ii) šīs normas pārkāpumam ir jābūt pietiekami būtiskam un iii) ir jābūt tiešai cēloņsakarībai starp šo pārkāpumu un indivīdiem nodarīto kaitējumu [9]. Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par ES iestādes atbildību, kas, manuprāt, ir piemērojama pēc analoģijas atsevišķu dalībvalstu atbildības gadījumā [10], nodarītajam kaitējumam ir jābūt reālam un droši zināmam [11]. Tā kā pamatlietā atskaitāmā PVN pārmaksu varēja atkārtoti izmantot nākamajā nodokļu deklarācijā, lai kompensētu kādas PVN summas, kas jāmaksā, varētu jautāt, vai kaitējums, kuru lūgts kompensēt, ir reāls un droši zināms [12].

37. Būtu jāuzsver, ka *Delphi* rīkojumā Tiesas nostāja bija ļoti skaidra, proti, nodokļa maksātājiem, kuriem ir atmaksāta [atskaitāmā] PVN pārmaksa termiņā, kas pārsniedz saprātīgo, [..] saskaņā ar Savienības tiesībām ir tiesības saņemt arī nokavējuma procentus" [13]. Ņemot vērā šo rīkojumu, ir acīmredzams, ka Ungārijai ir pienākums veikt atbilstīgus procentu maksājumus, lai kompensētu nodokļu maksātājiem finanšu zaudējumus, kas tiem radušies, piemērojot pirkuma apmaksas nosacījumu.

38. Tāpēc vienīgie jautājumi, kas jāizlemj, ir par izmaksājamās kompensācijas apmēru un par tiesiskās aizsardzības līdzekļiem, kas Ungārijai ir jānodrošina, lai nodokļu maksātāji varētu īstenot savas tiesības saņemt kompensāciju, kas izriet no ES tiesību aktiem. Tieši šie divi jautājumi tagad tiek skatīti šajās apvienotajās lietās. Attiecīgi šīs lietas būtu jāskata tādas, kādas tās patiesībā ir, proti, divas lietas, kas attiecas uz dalībvalstu pienākumu maksāt par kaitējumu, ko tās nodarījušas, pienācīgi nepiemērojot ES tiesību aktus. Attiecībā uz pirmo jautājumu būtu jāatgādina – ja *Francovich* nosacījumi tiek izpildīti, dalībvalstis var izvairīties no atbildības tikai trīs konkrētos gadījumos.

5 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru "Savienības tiesību pārākums nozīmē, ka gan valsts tiesām, kam savas kompetences ietvaros ir jāpiemēro Savienības tiesību normas, ir pienākums nodrošināt šo normu pilnīgu iedarbību, pēc savas iniciatīvas vajadzības gadījumā nepiemērojot jebkuru tām pretrunā esošu valsts tiesību normu, nelūdzot vai negaidot, lai tā vispirms tiktu atcelta likumdošanas kārtībā vai ar kādu citu konstitūcijā paredzētu metodi" (spriedums, 2018. gada 4. decembris, *The Minister for Justice and Equality* un *Commissioner of the Garda Síochána*, C-378/17, EU:C:2018:979, 35. punkts).

6 Šajā jautājumā Tiesa ir skaidri norādījusi – ievērojot un papildinot tiesības, kuras piešķirtas fiziskām personām saskaņā ar Eiropas Savienības regulējumu, kas liedz šādus nodokļus, maksas vai nodevas, nodokļu maksātājiem principā būtu pilnībā jāsaņem atmaksa. Skat. spriedumu, 2018. gada 28. februāris, *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121, 24. punkts). Situācija savukārt ir atšķirīga, ja tiek konstatēts, ka persona, kurai ir jāmaksā nodokļi vai maksas, faktiski ir nodevusi tās citām personām, neskarot to tirgus daļas vai ieņēmumus. Skat. spriedumu, 2011. gada 6. septembris, *Lady & Kid* u.c. (C-398/09, EU:C:2011:540, 17. un 18. punkts).

7 Saskaņā ar ES tiesību aktiem noteiktās personu tiesības saņemt kompensāciju par ES tiesību aktu pārkāpumu, ko izdarījusi dalībvalsts, izriet no Savienības tiesību pārākuma principa. Skat. spriedumus, 2001. gada 8. marts, *Metallgesellschaft* u.c. (C-397/98 un C-410/98, EU:C:2001:134, 84. un 106. punkts), un 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 125. punkts). Saskaņā ar Tiesas judikatūru Eiropas Savienības dibināšanas līgumu sistēmā ir paredzētas šīs tiesības. Skat., piemēram, spriedumu, 2014. gada 19. jūnijs, *Specht* u.c. (no C-501/12 līdz C-506/12, C-540/12 un C-541/12, EU:C:2014:2005, 98. punkts).

8 Spriedums, 1991. gada 19. novembris, *Francovich* u.c. (C-6/90 un C-9/90, EU:C:1991:428, 40. punkts).

9 Skat., piemēram, spriedumu, 2010. gada 26. janvāris, *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (C-118/08, EU:C:2010:39, 30. punkts).

10 Ņemot vērā ES tiesībās ietverto tiesiskās paļāvības aizsardzības principu jeb *nemo potest venire contra factum proprium* noteikumu, skat., piemēram, spriedumu, 2014. gada 6. novembris, Itālija/Komisija (C-385/13 P, nav publicēts, EU:C:2014:2350, 67. punkts), kas atbilst anglosakšu tiesību principam *estoppel*, uzskatu, ka judikatūra saistībā ar ES iestāžu nodarītā kaitējuma atlīdzināšanas prasību ir transponējama uz dalībvalstu nodarītā kaitējuma atlīdzināšanas prasībām.

11 Skat., piemēram, spriedumu, 2014. gada 14. oktobris, *Giordano/*Komisija (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, 36. punkts).

12 Ja nodokļa maksātāji ir iesnieguši prasījumu pēc atteikuma atmaksāt to pārmaksāto atskaitāmo PVN, var prezumēt, ka tie ir vēlējušies saņemt šādu atmaksu, nevis pārnest to un izmantot to nākamajā nodokļu deklarācijā. Savukārt, ja nav pierādīts pretējais, nodokļa maksātāji, kas ir iesnieguši savu prasījumu pēc tam, kad tika pasludināts 2011. gada 28. jūlija spriedums Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530), nevar prezumēt, ka tie vēlētos saņemt šādu atmaksu.

13 Rīkojums, 2014. gada 17. jūlijs, *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* (C-654/13, nav publicēts, EU:C:2014:2127, 34. punkts). Tiklīdz kādam ir atņemta naudas summa, kaut uz īsu brīdi, uzskatāms, ka personai ir nodarīts kaitējums. Skat. spriedumu, 2018. gada 28. februāris, *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121, 32. punkts).

39. Pirmkārt, saskaņā ar valsts tiesību aktiem kompensācijas maksāšanas pienākumam var iestāties noilgums. Es ierosinu šeit izskatīt šo jautājumu septītā jautājuma kontekstā.

40. Otrkārt, cietušais var pats veicināt sev nodarīto kaitējumu [14]. Šis izņēmums, protams, neattiecas uz pamatlietām.

41. Trešais nosacījums potenciāli var iestāties, ja attiecīgā kompensācijas summa varētu sasniegt tik lielas finansiālas izmaksas valstij, ka var rasties šaubas par valsts finanšu stabilitāti. Izņemot, iespējams, ļoti ārkārtējus apstākļus [15], *vienīgi* Tiesa var ierobežot vai apturēt ES tiesību aktu iedarbību, lai ņemtu vērā ārkārtējus apstākļus [16]. Attiecīgi dalībvalstis savā valsts tiesā nevar balstīties uz savu labo ticību vai uz ārkārtēju apstākļu, tādu kā valsts finanšu stabilitātes apdraudējuma risks, esamību, lai lūgtu samazināt kompensācijas apmēru, kas citādi tai jāmaksā, pieņemot, protams, ka *Francovich* nosacījumi ir izpildīti [17]. Tā kā šajā lietā Ungārija nav Tiesā rosinājusi šos jautājumus un, ņemot vērā, ka, šķiet, nav nekādu šādu ārkārtēju apstākļu, piemēram, tādu, kādi minēti Tiesas judikatūrā, šajā gadījumā šis izņēmums neattiecas uz lietu.

42. Tā kā abi pēdējie minētie izņēmumi šeit nav piemērojami un ir konstatēts, ka dalībvalsts ir atbildīga par kaitējumu, rodas jautājums tikai par to, kādā apmērā ir jāizmaksā kompensācija.

43. Šajā saistībā var atzīmēt, ka saskaņā ar dažiem spriedumiem indivīdi ir tiesīgi saņemt *pilnu* kompensāciju par nodarīto kaitējumu [18], savukārt saskaņā ar dažiem citiem spriedumiem, it īpaši nodokļu lietās, kurās bija runa par ievērojamām summām, dalībvalstīm ir pienākums nodrošināt vienīgi *pienācīgu* kompensāciju par nodarīto kaitējumu [19].

44. Es uzskatu, ka abi šie judikatūras virzieni faktiski nav savstarpēji pretrunīgi. Manuprāt, lietojot vārdu "pienācīgs", Tiesa ir centusies uzsvērt, ka dažās konkrētās situācijās *prima facia* pienākums *pilnībā kompensēt* zaudējumus, kas radušies Savienības tiesību pārkāpuma dēļ, dažos gadījumos ir kvalificējams, izvērtējot praktiskumu un vispārējo lietderību. Citiem vārdiem, pat ja *Francovich* nosacījumi ir izpildīti, saskaņā ar ES tiesību aktiem piešķirtās tiesības indivīdiem saņemt pilnīgu kompensāciju par ES tiesību pārkāpumu nav absolūtas. Es šo viedokli paužu šādu iemeslu dēļ.

45. Pirmkārt, dažkārt pašos ES tiesību aktos ir sniegts konkrēts piešķiramās kompensācijas aprēķināšanas noteikums. Tomēr, kā Tiesa ir norādījusi, ne PVN direktīvā, ne citā ES tiesību aktā nav norādīts, kādu metodi izmantot, lai aprēķinātu procentus, kas pienākas pārmaksātā PVN atmaksas nokavējuma gadījumā. Tādējādi šis izņēmums šeit nav piemērojams.

14 Skat. pēc analoģijas spriedumu, 1994. gada 3. februāris, *Grifoni/*Komisija (C-308/87, EU:C:1994:38, 16. punkts).

15 Skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā *Inter-Environnement Wallonie* un *Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen* (C-411/17, EU:C:2018:972, 201.–205. punkts); skat. arī spriedumus, 2010. gada 8. septembris, *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, 67. punkts), 2012. gada 28. februāris, *Inter-Environnement Wallonie* un *Terre Wallonne* (C-41/11, EU:C:2012:103, 63. punkts), un 2019. gada 27. jūnijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* u.c. (C-597/17, EU:C:2019:544, 61. punkts).

16 Spriedumi, 1990. gada 17. maijs, *Barber* (C-262/88, EU:C:1990:209, 41. punkts); 2010. gada 8. septembris, *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, 67. punkts), un 2016. gada 28. jūlijs, *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, 33. punkts).

17 Lai varētu pieņemt lēmumu par šādu ierobežojumu, ir jābūt izpildītiem diviem būtiskiem kritērijiem, proti, ka attiecīgās dalībvalstis ir rīkojušās labā ticībā un ka būtu jābūt nopietnu grūtību riskam. Skat. spriedumu, 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 45. punkts). Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru finansiālās sekas, kas dalībvalstij var rasties saistībā ar prejudiciālu nolēmumu, nav pietiekams pamats ierobežot minētā sprieduma iedarbību laikā. Skat., piemēram, spriedumu, 2010. gada 29. jūlijs, *Brouwer* (C-577/08, EU:C:2010:449, 34. punkts).

18 Skat., piemēram, spriedumus, 1993. gada 2. augusts, *Marshall* (C-271/91, EU:C:1993:335, 26. punkts), un 2001. gada 8. marts, *Metallgesellschaft* u.c. (C-397/98 un C-410/98, EU:C:2001:134, 95. punkts).

19 Skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Littlewoods Retail Ltd* u.c. (C-591/10, EU:C:2012:478, 29. punkts).

46. Otrkārt, ja ir pārmērīgi grūti precīzi noteikt nodarītos zaudējumus, izmaksājamo kompensāciju var aprēķināt, pamatojoties uz metodi, ar kuru, lai arī ne obligāti precīzi, var pēc iespējas nodrošināt pilnu nodarīto zaudējumu atlīdzināšanu [20].

47. Treškārt, ja dalībvalstu izstrādātajiem kompensācijas noteikumiem ir jābūt vērstiem uz to, lai sniegtu vismaz kaut cik pietuvinātu pilnīgu kompensāciju par zaudējumiem, kas nodarīti, pārkāpjot Savienības tiesības, praktiskā kārtība, kā sasniegt šo mērķi, noteikti ir dalībvalstu atbildība, jo šāda mērķa sasniegšanai ir jāņem vērā noteikti iekšzemes ekonomiskie mainīgie lielumi. Dalībvalstis, ņemot vērā esošos ekonomiskos rādītājus, tāpēc ir tiesīgas noteikt, kuri rādītāji vai likmes ir jāņem vērā. Tās, protams, nevar izvēlēties likmi, kura nebūtu vismaz vērsta uz pilnu kompensāciju par faktiskiem un noteiktiem zaudējumiem vai radīto kaitējumu.

48. Attiecīgi es uzskatu, ka, Tiesai 2014. gada 7. jūlija rīkojumā lietā *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* (C-654/13, nav publicēts, EU:C:2014:2127) atsaucoties uz savu 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā *Littlewoods Retail Ltd* u.c. (C-591/10, EU:C:2012:478), kura 27. punktā tā nosprieda, ka "katras dalībvalsts iekšējā tiesiskajā kārtībā ir jāparedz nosacījumi, kādos šādi procenti ir maksājami, tostarp šo procentu likme un aprēķināšanas veids (vienkāršie vai saliktie procenti)", tai nebija nodoma atkāpties no pilnīgas atlīdzības principa, bet drīzāk gan norādīt, ka konkrētā piemērojamā likme – likme, kas sniedz pilnu kompensāciju, – ir atkarīga no katrā dalībvalstī faktiski dominējošās situācijas [21].

49. Izņemot šīs situācijas, tiklīdz ir izpildīti trīs *Francovich* izstrādātie nosacījumi, lai dalībvalsts uzņemtos atbildību, ikviena persona, kas cietusi zaudējumus ES tiesību aktu pārkāpuma dēļ, ir tiesīga saņemt pilnu kompensāciju. Proti, piešķīrumam ir jābūt tādam, kas vismaz tuvinās pilnai kompensācijai, lai nodrošinātu ES tiesību efektivitāti, kā to nosaka šā tiesību akta pārākuma princips [22] un ņemot vērā Hartas 47. panta pirmajā daļā ietverto efektīvas tiesas aizsardzības pamatprincipu.

50. Tādējādi pamatlietā attiecīgie nodokļu maksātāji, kas cietuši finansiālus zaudējumus tā iemesla dēļ, ka tika piemērots pirkuma apmaksas nosacījums, ir principā tiesīgi saņemt naudas summu pilnas kompensācijas apmērā. Proti, tā kā Ungārijas valdība nebija norādījusi argumentu Tiesā, kamēr tika skatīta lieta Komisija/Ungārija, par to, ka ir bijuši ārkārtēji apstākļi, kas pamato ES tiesību aktu piemērošanas laikā apturēšanu, tā vairs nevar izvirzīt šo prasījumu. Katrā ziņā attiecīgās summas, lai arī ir nozīmīgas, nav tik būtiskas, lai apdraudētu dalībvalsts valsts finanšu stabilitāti.

51. Turklāt, ciktāl tādās situācijās, kā šeit aplūkotā, nodarītais zaudējums izpaužas kā liegums gūt labumu no noteiktas summas noteiktu laika posmu, šāds zaudējums ir jāaprēķina, pamatojoties uz cenu, kas personai būtu jāmaksā, lai aizņemtos tikpat lielu naudas summu no kredītiestādes. Tāpēc kompensācijai ir jābūt procentu veidā. Tomēr, stingri runājot, tie nav nokavējuma procenti Tiesas judikatūras parastajā izpratnē.

20 Skat. šajā nozīmē spriedumu, 2000. gada 27. janvāris, *Mulder* u.c./Padome un Komisija (C-104/89 un C-37/90, EU:C:2000:38, 63. punkts). Judikatūra par iespējas zaudēšanu atbilstoši ilustrē šo izņēmumu. Skat. it īpaši Eiropas Savienības Civildienesta tiesas spriedumu, 2013. gada 13. marts, AK/Komisija (F-91/10, EU:F:2013:34, 92. punkts). Manuprāt, tas ir tas, ko Tiesa norādīja, kad minēja apzīmējumu "pienācīga atlīdzināšana" vai nosprieda, ka "atlīdzība procentu formā atkarībā no konkrētā gadījuma var būt augstāka vai zemāka par faktiskajiem zaudējumiem", "lai nodrošinātu kompensāciju ar noteikumiem, kuru izpildi nodokļu administrācija var viegli uzraudzīt un kontrolēt". Skat. spriedumu, 2018. gada 28. februāris, *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121, 36. punkts). Šo interpretāciju pamato tas, ka tajā pašā spriedumā 37. punktā Tiesa ir norādījusi, ka nodokļa maksātājam būtu jāspēj "atgūt visu parādu, kurš izriet no PVN pārmaksas, bez *jebkāda finansiālā riska*" – kursīvs pievienots –, kas norāda uz to, ka Tiesa nav vēlējusies pamatoties uz principu attiecībā uz tiesībām uz pilnu atlīdzību.

21 Kā Tiesa ir atzinusi, "ja vien tiesības uz kompensāciju nav tieši paredzētas [ES] tiesībās, kad šie nosacījumi ir izpildīti, valstij ir pienākums atlīdzināt radīto kaitējumu saskaņā ar valsts tiesībās paredzēto atbildību". Skat., piemēram, rīkojumu, 2008. gada 23. aprīlis, *Test Claimants in the CFC* un *Dividend Group Litigation* (C-201/05, EU:C:2008:239, 126. punkts).

22 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 4. decembris, *The Minister for Justice and Equality* un *Commissioner of the Garda Síochána* (C-378/17, EU:C:2018:979, 39. punkts).

52. Šajā saistībā būtu jānorāda, ka katrā dalībvalstī atšķiras dažādu procentu veidi un to nosaukumi un Tiesas judikatūrā ne vienmēr ir konsekvence šo terminu izmantošanas ziņā. Proti, apzīmējumu "nokavējuma procenti", šķiet, dažkārt izmanto franču valodā lietotā apzīmējuma "intérêt moratoire" [23] nozīmē, proti, ir jābūt atzītam parādam, un citkārt to izmanto plašākā nozīmē, apzīmējot jebkura veida procentus, kas attiecas uz kavētu maksājumu, neatkarīgi no tā, vai tie ir soda vai atlīdzinājuma procenti [24]. Tāpēc es ierosinu koncentrēties uz dažādu iesaistīto procentu veidu mērķi, nevis uz tā nosaukumu vai aprakstu, kas varētu atšķirties atkarībā no valsts tiesiskā regulējuma un prakses.

53. Saistībā ar otro jautājumu, proti, par kompensācijas izmaksas metodi, kas dalībvalstij jāizmanto, judikatūrā ir noteikts, ka šie nosacījumi ietilpst katras dalībvalsts procesuālās autonomijas jomā [25]. Proti, ja šajā jomā nav Eiropas Savienības tiesiskā regulējuma, katra dalībvalsts savā iekšzemes tiesību sistēmā iekļauj nevis *summas*, bet *nosacījumus*, saskaņā ar kuriem ir jāveic procentu samaksa [26]. Šiem nosacījumiem tomēr ir jāsaskan ar tiesiskās aizsardzības līdzvērtības un efektivitātes principiem [27].

54. Saskaņā ar *efektivitātes principu* dalībvalstīm ir jāizstrādā tāda tiesiskās aizsardzības līdzekļu sistēma un procedūras, lai nepadarītu par praktiski neiespējamu vai pārmērīgi neapgrūtinātu to tiesību izmantošanu, kas piešķirtas ar ES tiesību sistēmu [28]. Attiecīgi šos tiesiskās aizsardzības līdzekļus regulējošie procesuālie noteikumi ir jāizstrādā tā, lai nebūtu neiespējami vai pārmērīgi grūti īstenot tiesības, kas personām piešķirtas saskaņā ar Savienības tiesisko regulējumu [29]. Aplūkojot plašāk, šis princips prasa, lai tiesības, kas privātpersonām izriet no Savienības tiesībām, tiktu efektīvi piemērotas [30].

55. Attiecībā uz *līdzvērtības principu* tiek prasīts, lai attiecīgā valsts tiesību norma būtu vienādi piemērojama prasībām, kas pamatotas ar Savienības tiesību pārkāpumu, un prasībām, kas pamatotas ar iekšējo tiesību pārkāpumu, ja to priekšmets un pamats ir līdzīgi, ņemot vērā gan iespējami līdzīgo iekšzemes prasību priekšmetu, gan to būtiskās iezīmes [31]. Lai pārliecinātos, vai pamatlietā ir ievērots līdzvērtības princips, ir jāizvērtē, vai papildus tādai noilguma normai kā pamatlietā, kas ir piemērojama prasībām, kuru mērķis ir nodrošināt iekšējās tiesībās to tiesību aizsardzību, kuras indivīdiem izriet no Eiropas Savienības tiesībām, pastāv noilguma norma, kas ir piemērojama prasībām, kuras pamatotas uz valsts tiesību normām, un vai, ņemot vērā to priekšmetu un būtiskās iezīmes, abas noilguma tiesību normas var uzskatīt par līdzīgām [32].

56. Iesniegtie jautājumi ir aplūkojami, ievērojot šos principus.

57. Visbeidzot, tā kā nodokļu maksātāji principā ir tiesīgi saņemt summu, kas vismaz kaut kā tuvinātos pilnai kompensācijai par nodarītajiem zaudējumiem, es ierosinu izvērtēt kopā vairākus jautājumus, kas attiecas uz to, vai kompensācijas summas aprēķina metode, kas izmantota valsts praksē, atbilst ES tiesībām.

23 Skat., piemēram, spriedumu, 2015. gada 12. februāris, Komisija/*IPK International* (C-336/13 P, EU:C:2015:83, 30. punkts).

24 Skat. spriedumu, 2018. gada 28. februāris, *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, 28. un 29. punkts). Principā procenti, kuru mērķis ir kompensēt laiku, kas pagājis līdz zaudējumu apmēra novērtējumam tiesā, neatkarīgi no jebkāda kavējuma, kurā ir vainojams parādnieks, tiek saukti par "kompensācijas procentiem" un ir piešķirtās kompensācijas sastāvdaļa. Skat. spriedumu, 2017. gada 10. janvāris, *Gascogne Sack Deutschland* un *Gascogne*/Eiropas Savienība (T-577/14, EU:T:2017:1, 168. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2005. gada 6. oktobris, *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:591, 17. punkts).

26 Skat., piemēram, rīkojumu, 2015. gada 21. oktobris, *Kovozber* (C-120/15, nav publicēts, EU:C:2015:730, 30. punkts).

27 Ja rodas jautājums, vai valsts procesuālā tiesību norma padara neiespējamu vai pārmērīgi sarežģī personām Savienības tiesību sistēmā piešķirtu tiesību piemērošanu praksē, tas ir jāanalizē, ņemot vērā attiecīgo tiesību normu nozīmi visā procesā, procesa norisi un īpatnības dažādās valsts instancēs. Spriedums, 2015. gada 6. oktobris, *Târşia* (C-69/14, EU:C:2015:662, 36. punkts).

28 Spriedums, 2007. gada 13. marts, *Unibet* (C-432/05, EU:C:2007:163, 43. punkts).

29 Spriedums, 2013. gada 12. decembris, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* (C-362/12, EU:C:2013:834, 32. punkts).

30 Skat., piemēram, spriedumu, 2017. gada 20. decembris, *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, 41. punkts).

31 Šajā saistībā skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Littlewoods Retail Ltd* u.c. (C-591/10, EU:C:2012:478, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Spriedums, 2010. gada 15. aprīlis, *Barth* (C-542/08, EU:C:2010:193, 20. punkts).

C. Par trim jautājumiem lietā C-13/18 un par pirmajiem diviem jautājumiem lietā C-126/18

58. Pēc būtības iesniedzējtiesa lietā C-13/18 ar saviem trim jautājumiem un iesniedzējtiesa lietā C-126/18 ar saviem pirmajiem diviem jautājumiem vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 183. pants, kā arī tiesiskās aizsardzības līdzekļu efektivitātes un līdzvērtības principi un tiešās ietekmes un samērīguma principi tādā situācijā kā pamatlietā ir jāinterpretē tādējādi, ka netiek pieļauta valstī noteiktā prakse aprēķināt procentus, kas maksājami pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas dēļ, piemērojot likmi, kas atbilst centrālās bankas likmei, nevis tās likmei divkāršā apmērā, kā noteikts attiecīgajos valsts tiesību aktos, ja administrācija kavē maksājamā parāda maksājumu.

59. Tā kā tiesības saņemt summu, kas ir vai nu pilna kompensācija, vai ir tuvu tai, izriet no ES tiesību aktu pārākuma principa, šādā kontekstā es ierosinu izskatīt trīs jautājumus lietā C-13/18 un pirmos divus jautājumus lietā C-126/18.

1. Valsts prakses atbilstība tiesībām saņemt summu, kas līdzinās pilnai kompensācijai

60. Kā jau es esmu norādījis, ES tiesību aktos principā tiek prasīts pilnībā kompensēt zaudējumus, protams, pieņemot, ka ir izpildīti *Francovich* nosacījumi. Lai novērtētu attiecīgās valsts prakses atbilstību Savienības tiesībām, ir jānosaka, pirmkārt, kaitējums, ko radījusi pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošana, un, otrkārt, vai kompensācija, kas noteikta saskaņā ar valsts praksi, ir vērsta uz radīto zaudējumu un kaitējuma pilnīgu segšanu.

61. Kā jau es skaidroju iepriekš, radītais kaitējums pamatlietā ir neatbilstīgs tiesību liegums saņemt atpakaļ pārmaksāto atskaitāmo PVN valsts tiesību aktos noteiktajos termiņos [33]. Tā kā nodokļu maksātāji tomēr ir tiesīgi izmantot šo pārmaksu nākamajā PVN deklarācijā, lai kompensētu PVN parādu, šādu kaitējumu praksē var uzskatīt par līdzvērtīgu novēlotam maksājumam [34]. Tāpēc tāpat kā novēlota maksājuma gadījumā ir nepieciešams noteikt, kādu laika posmu nodokļu maksātājam tika liegtas viņa tiesības (turpmāk tekstā – "atskaites periods"), un pārmaksātā atskaitāmā PVN summai, par kuru persona nav varējusi saņemt atmaksu, piemērot procentu likmi, kas ataino šā lieguma radītās sekas, lai kvantitatīvi noteiktu maksājamās kompensācijas summu.

62. Apstākļos, kādi ir attiecīgajās pamatlietās, atskaites perioda sākuma punkts ir datums, kurā pārmaksātais atskaitāmais PVN būtu jāatmaksā nodokļu maksātājam, ja netiktu piemērots pirkuma apmaksas nosacījums.

63. Šajā saistībā būtu jāatgādina, ka dalībvalstu ziņā ir nolemt, kurā datumā ir jāveic atmaksa, ar nosacījumu, ka šis datums ir saprātīgā laika posmā pēc PVN deklarācijas veidlapas iesniegšanas (turpmāk tekstā – "saprātīgs atmaksas periods") [35].

64. Attiecībā uz saprātīga atmaksas perioda beigu datumu, ņemot vērā zaudējumu, kas tiek skatīts pamatlietā, ir jānošķir divas hipotēzes atkarībā no tā, vai attiecīgā persona ir izpildījusi pirkuma apmaksas nosacījumu vai arī attiecīgajai personai nav bijis citas izvēles, kā vien pārnest atskaitāmā PVN pārmaksu uz nākamo deklarāciju.

33 Pretēji nostājai, ko tiesas sēdē aizstāvēja Komisija, es uzskatu, ka attiecīgie nodokļu maksātāji ir cietuši zaudējumus, kas saistīti nevis ar peļņas zaudējumu, bet gan ar naudas plūsmas samazinājumu. Katrā ziņā es atzīmēju, ka Tiesa jau ir lēmusi, ka peļņas zaudējums ir jākompensē. Skat. spriedumu, 2001. gada 8. marts, *Metallgesellschaft* u.c. (C-397/98 un C-410/98, EU:C:2001:134, 91. punkts).

34 Skat., piemēram, spriedumu, 2017. gada 6. jūlijs, *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, 22. punkts).

35 Spriedumi, 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 24. punkts), 2017. gada 6. jūlijs, *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, 20. punkts), un 2018. gada 28. februāris, *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121, 25. punkts). Šajā lietā valsts tiesa nebija norādījusi, līdz kādam termiņam Ungārijas administrācija atmaksāja pārmaksāto atskaitāmo PVN, kad *ab initio* tika izpildīts pirkumu apmaksas nosacījums. Savukārt *Sole Mizo* norādīja, ka šis periods ir 45 dienas.

65. Pirmajā situācijā, tā kā zaudējumu nodarījums beidzas datumā, kurā PVN beidzot ir apmaksāts, šis datums ir saprātīga atmaksas perioda beigu datums.

66. Otrajā situācijā saprātīga atmaksas perioda beigu datums ir atkarīgs no tā, vai pārmaksātais atskaitāmais PVN, kas tika pārnests uz nākamo periodu, tika vai netika pilnībā izmantots, lai turpmākajā deklarācijā kompensētu PVN parādu. Tādā gadījumā zaudējuma nodarījums beidzās dienā, kad nodokļu maksātājam būtu bijis jāmaksā šis PVN parāds, ja ar pārmaksāto atskaitāmo PVN netiktu kompensēts šis PVN parāds. Gadījumā, ja pārmaksātais atskaitāmais PVN nav pilnībā izmantots, jo PVN parāds nav bijis pietiekams, pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas sekas tiek attiecinātas uz nākamo PVN deklarāciju. Tas nozīmē, ka principā attiecībā uz katru nākamo nodokļa pārskata posmu būtu jānošķir tā pārmaksātā atskaitāmā PVN daļa, kas ir jauna, un tā daļa, kas pārnesta no iepriekšējām deklarācijām. Proti, attiecībā uz to daļu, kas pārnesta no iepriekšējās pārmaksas, nebūtu jāpiemēro saprātīgs atmaksas periods, jo, ja nodokļu maksātājs būtu saņēmis pārmaksas atmaksu, viņš būtu izmantojis atbilstošo summu bez pārtraukuma.

67. Tas viss ir pietiekami, lai parādītu, ka ir samērā sarežģīti precīzi skaitliski noteikt šajā tiesvedībā skatīto nodarīto kaitējumu.

68. Šajā kontekstā var teikt, ka saskaņā ar šeit skatīto valsts praksi veicamais aprēķins tiek vienkāršots. Proti, no lietas materiāliem var redzēt, ka Ungārija kā zaudējumu aprēķināšanai izmantotā saprātīgā atmaksas perioda sākuma punktu saglabā datumu, kas ir nākamā diena pēc PVN deklarācijas iesniegšanas termiņa. Tas nozīmē, ka kompensāciju aprēķina, kā sākuma punktu ņemot nevis datumu, kurā būtu jāveic atmaksa, bet gan nākamo dienu pēc PVN deklarācijas veidlapas, kurā nodokļu maksātājs ir norādījis negatīvu PVN summu, iesniegšanas termiņa.

69. Attiecībā uz zaudējumu aprēķināšanai izmantotā laikposma beigu datumu saskaņā ar valsts praksi ir saglabāts nākamās deklarācijas iesniegšanas termiņš. Attiecīgi katram PVN deklarācijas laikposmam tiek aprēķināta jauna zaudējumu summa, pamatojoties uz pieņēmumu, ka radušies zaudējumi ir galīgi uzkrāti tādas PVN deklarācijas iesniegšanas termiņa pēdējā dienā, kurā nodokļu maksātājs ir norādījis negatīvu PVN summu.

70. Lai arī šī metode atšķiras no tās, ko varētu izmantot, lai precīzi aprēķinātu nodarītos zaudējumus ar tiešu uzskaites precizitāti, šīs metodes priekšrocība ir aprēķina vienkāršošana, jo turpmākajiem nodokļa laikposmiem netiek nošķirta tā pārmaksātā atskaitāmā PVN daļa, kas ir attiecināma uz iepriekšējo pārmaksu, kura tika pārnesta uz priekšu, no jaunās pārmaksas. Proti, tā kā nav piemērots atmaksas periods, tas, ka ir turpmākā atskaitāmā PVN pārmaksa, neko nemaina. Šā iemesla dēļ šī metode nodokļu maksātājam ir pat vēl izdevīgāka nekā tā, kas nodrošina pilnu kompensāciju, jo netiek piemērots periods, kas atbilstu parasti piemērojamajam atmaksas periodam.

71. Kā esmu norādījis, Tiesa atzīst, ka gadījumos, kad ir grūti precīzi noteikt zaudējumus, var izmantot metodi, kas nodrošina saprātīgu tuvinājumu, ja vien nav pārmērīgi skarts atlīdzības apmērs. Tā kā šajā lietā ir diezgan grūti precīzi aprēķināt nodarīto kaitējumu, uzskatu, ka Ungārija principā bija tiesīga vienkāršot šo aprēķinu.

72. Attiecībā uz likmi, kas jāpiemēro, lai nodrošinātu pilnu kompensāciju, tai būtu jāatbilst tādai likmei, kas nodokļu maksātājam būtu jāmaksā, lai no kredītiestādes iegūtu summu, kas atbilst pārmaksātajam atskaitāmajam PVN. Tāpēc var pieņemt, ka piemērojamā procentu likme ir vienāda ar likmi, ko piemēro centrālā banka ļoti īsa termiņa aizdevumiem, ar nosacījumu, ka šī likme ir palielināta, lai

atainotu peļņas normu, ko parasti piemēro kredītiestādes [36]. Patiešām, ja nodokļu maksātājam būtu jāaizņemas naudas summa, lai atrisinātu naudas plūsmas problēmu, kas radusies tāpēc, ka viņš nav saņēmis atpakaļ savu pārmaksāto atskaitāmo PVN, šai personai būtu jāmaksā vairāk nekā saskaņā ar kompetentās centrālās bankas piemērotu likmi, jo tā ir pieejama tikai kredītiestādēm.

73. Pirmajā acumirklī varētu šķist, ka izmantotā metode, kas tiek skatīta pamatlietā, atbilst ES prasībām. Tomēr, papētot tuvāk, var teikt, ka aprēķina metode, kas izmantota saskaņā ar šeit aplūkoto valsts praksi, ietver divus elementus, kuri, manuprāt, nav saskaņā ar pilnas kompensācijas principu.

74. Pirmais attiecas uz piemēroto likmi. Proti, saskaņā ar valsts praksi piemērotā likme ir centrālās bankas likme, kas nav palielināta, lai atainotu peļņas normu, ko parasti piemēro kredītiestādes. Pat ja dalībvalsts pati var izvēlēties tādu procentu likmi, kas piemērojama, ņemot vērā savu ekonomisko stāvokli [37], fakts paliek fakts, ka, lai noteiktu pilnas kompensācijas summu (vai vismaz kaut kā tuvotos šai summai), izvēloties likmi, nevar aprobežoties vien ar centrālās bankas piemēroto pamatlikmi.

75. Otrs elements, kas ir vēl būtiskāks, ir saistīts ar "monetāro eroziju" laika notecējuma rezultātā. Proti, apzīmējums "pilna kompensācija" nozīmē – ja, kā tas ir pamatlietā, zaudējumu aprēķina, kad tas ir galīgi radies, nevis tad, kad to ir konstatējusi nodokļu iestāde vai valsts tiesa, maksājamai kompensācijai ir jāpieskaita turpmākie procenti, kas atspoguļo monetāro eroziju, kas ir radusies kopš zaudējuma galīgās rašanās [38].

76. Manuprāt, tieši procentu maksājumus Tiesa bija domājusi 2014. gada 17. jūlija sprieduma lietā *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* (C-654/13, nav publicēts, EU:C:2014:2127) 34. punktā, kad nolēma, ka "nodokļa maksātājiem, kuriem ir atmaksāta PVN pārmaksa termiņā, kas pārsniedz saprātīgo – kas ir jāpārbauda valsts tiesai –, saskaņā ar Savienības tiesībām ir tiesības saņemt arī nokavējuma procentus" [39].

77. Šajā saistībā es vēlētos arī norādīt, ka šie procenti ir jāaprēķina, nevis pamatojoties uz likmi, ko piemēro kredītiestādes (vai centrālā banka), bet drīzāk gan, atsaucoties uz inflācijas likmi, jo šīs lietas pamatā ir nodarīto zaudējumu naudas vērtības samazināšanās kopš brīža, kad zaudējums ir galīgi radies.

78. Šajā lietā no informācijas, ko sniegusi iesniedzējtiesa un apstiprinājuši lietas dalībnieki, atbildot uz rakstveida jautājumu, izriet, ka saskaņā ar šeit aplūkoto valsts praksi saliktie procenti tiek maksāti, bet šos procentus sāk piemērot no dienas, kad beidzas 45 dienu atmaksas laikposms par 2011. gada septembra PVN deklarāciju [40], kas, ņemot vērā brīvdienas, bija 2011. gada 6. decembris.

79. Tomēr nodokļu maksātājam nodarītie zaudējumi varēja notikt un izbeigties labu laiku pirms šī datuma, jo, kā iepriekš norādīts, nodokļu maksātāji varēja spēt izpildīt pirkuma apmaksas nosacījumu pirms savas nākamās PVN deklarācijas veidlapas iesniegšanas vai varēja būt izmantojuši pārmaksāto atskaitāmo PVN, lai kompensētu PVN parādu savā nākamajā PVN deklarācijā [41].

36 Salīdzinājumam skatīt 99. panta 2. punktu Eiropas Parlamenta un Padomes Regulā (ES, Euratom) 2018/1046 (2018. gada 18. jūlijs) par finanšu noteikumiem, ko piemēro Savienības vispārējam budžetam, ar kuru groza Regulas (ES) Nr. 1296/2013, (ES) Nr. 1301/2013, (ES) Nr. 1303/2013, (ES) Nr. 1304/2013, (ES) Nr. 1309/2013, (ES) Nr. 1316/2013, (ES) Nr. 223/2014, (ES) Nr. 283/2014 un Lēmumu Nr. 541/2014/ES un atceļ Regulu (ES, Euratom) Nr. 966/2012 (OV 2018, L 193, 1. lpp.), vai 2. panta 6. punktu Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvā 2011/7/ES (2011. gada 16. februāris) par maksājumu kavējumu novēršanu komercdarījumos (OV 2001, L 48, 1. lpp.).

37 Skat. iepriekš 48. punktu.

38 Skat., piemēram, spriedumu, 2000. gada 27. janvāris, *Mulder* u.c./Padome un Komisija (C-104/89 un C-37/90, EU:C:2000:38, 51. punkts).

39 Neoficiāls tulkojums. Skat. arī spriedumu, 2013. gada 24. oktobris, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 23. punkts). Šajā saistībā būtu jāuzsver – lai garantētu pilnu kompensāciju, procentus monetārās erozijas kompensēšanai turpina piemērot līdz kompensācijas faktiskās samaksas brīdim.

40 Tā 2011. gada septembra PVN deklarācija, kas attiecas uz laikposmu, kad tika pieņemts grozījumu likums.

41 Loģiski domājot, tā kā valsts praksē ir izmantota aprēķina metode, saskaņā ar kuru katrs deklarāciju laikposms tiek aplūkots neatkarīgi, un tādējādi uzskatot, ka zaudējums, kas radies, piemērojot pirkuma apmaksas nosacījumu, ir galīgi radies katra taksācijas laikposma beigās, būtu jāpiemēro procenti, lai kompensētu monetāro eroziju, kas radusies no katra taksācijas laikposma beigām.

80. Faktiski šķiet, ka valsts praksē piemērotie saliktie procenti ir citādas dabas, jo šie maksājamie procenti ir piemēroti par to, ka pēc maksājuma pieprasījuma iesniegšanas administrācija ir ar kavējumu samaksājusi kompensāciju, nevis par zaudējumiem, kas nodokļu maksātājiem radušies saistībā ar pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanu.

81. Attiecīgi es atzīmēju, ka pamatlietā skatītā valsts prakse vienkārši neparedz maksāt nekādus procentus, lai segtu monetāro eroziju no dienas, kad zaudējums ir galīgi radies, kas ir kompensācijas apmēra aprēķināšanas datums, šajā gadījumā – nākamās deklarācijas iesniegšanas termiņa beigu datums –, līdz dienai, kurā administrācija vai tiesa ir atzinusi kompensācijas summu un tā kļūst par izpildāmu parādu [42].

82. Tā kā šā iemesla dēļ valsts prakse, manuprāt, nenodrošina pienācīgu kompensāciju par zaudējumiem, kas nodarīti attiecīgajiem nodokļu maksātājiem, ir jāatzīst, ka tā ir pretrunā Savienības tiesībām.

2. Pakārtots risinājums

83. Gadījumā, ja Tiesa tomēr uzskata, ka prasītajai kompensācijai nav jātuvinās pilnas kompensācijas summai, vai citādi nepiekrīt izklāstītajai analīzei, es ierosinu tagad sniegt pakārtotu uzdoto jautājumu risinājumu. Domāju – ir skaidrs, ka ar efektivitātes un līdzvērtības principiem būtu tomēr jāierobežo vienā vai citā veidā dalībvalstīm sniegtā rīcības brīvība lemt par piemērojamo aprēķina metodi. Šo secinājumu atlikusī daļa ir balstīta uz šo pieņēmumu.

84. Saskaņā ar efektivitātes principu tiesiskās aizsardzības līdzekļi, ko nodrošina valsts tiesiskais regulējums, ļauj personām izmantot savas tiesības, kas izriet no ES tiesībām, jēgpilnā, nevis vienkārši teorētiskā veidā. Attiecīgi šis princips būtu jāinterpretē tādējādi, ka valsts tiesību aktos noteiktajiem tiesiskās aizsardzības līdzekļiem ir jāgarantē personu tiesības prasīt kompensēt zaudējumus, kas tām radušies ES tiesību aktu pārkāpuma dēļ, ar nosacījumu, ka vienmēr ir neatkarīgi izpildītas *Francovich* prasības.

85. Pat ja kompensācija, kas dalībvalstij jāizmaksā saskaņā ar *Francovich* nosacījumiem, nebūtu pilnas kompensācijas apjomā, es tomēr uzskatu, ka dalībvalstīm būtu jākompensē personām kompensācijas vērtības monetārā erozija, ja kompensācija tiek aprēķināta, atsaucoties uz agrāku notikumu, kā tas ir pamatlietā, proti, uz brīdi, kad zaudējums ir galīgi radies [43].

86. Attiecīgi es uzskatu, ka šajā gadījumā, pat ja netiktu prasīts, ka dalībvalsts nodrošinātajam kompensācijas apmēram ir jātuvinās pilnas kompensācijas apmēram, ir jāuzskata, ka pamatlietā skatītā valsts prakse nenodrošina pienācīgu kompensāciju.

87. Attiecībā uz līdzvērtības principu, kā esmu jau norādījis, šis princips prasa, lai visi noteikumi, kas piemērojami prasībām, bez atšķirības būtu piemērojami prasībām, kas ir pamatotas ar Savienības tiesību pārkāpumu, no vienas puses, un līdzīgām prasībām sakarā ar valsts tiesību pārkāpumu, no otras puses [44]. Tomēr ir skaidrs, kas šis princips neuzliek pienākumu dalībvalstij attiecināt savus labvēlīgākos noteikumus, kas reglamentē atlīdzināšanu saskaņā ar valsts tiesību aktiem, uz visām prasībām atmaksāt maksājumus vai nodevas, kas iekasēti, pārkāpjot ES tiesības [45].

42 Ļoti iespējams, ka tas ir tāpēc, ka Nodokļu procedūras kodeksa 165. panta 2. punktā ir noteikts, ka "pati soda nauda par nokavējumu nevar būt par pamatu soda naudas piemērošanai par nokavējumu". Ja tomēr šis noteikums tiktu interpretēts tādējādi, ka tas liedz piemērot procentus, lai kompensētu monetāro eroziju, es uzskatu, ka tad šis noteikums ir jāatzīst par tādu, kas ir pretrunā Savienības tiesībām.

43 Skat. pēc analoģijas spriedumus, 1993. gada 2. augusts, *Marshall* (C-271/91, EU:C:1993:335, 31. punkts), un 2003. gada 4. decembris, *Evans* (C-63/01, EU:C:2003:650, 68. punkts).

44 Spriedums, 2015. gada 28. janvāris, *Starjakob* (C-417/13, EU:C:2015:38, 71. punkts).

45 Spriedums, 1998. gada 17. novembris, *Aprile* (C-228/96, EU:C:1998:544, 20. punkts).

88. Valsts īstenotā kompensācijas prakse, kas tiek skatīta pamatlietā, paredz piemērot nevis Nodokļu procedūras kodeksa 37. panta 6. punktu, kurā noteikts piemērot procentu likmi, kas ir vienāda ar Ungārijas Centrālās bankas noteikto likmi divkāršā apmērā, bet gan Nodokļu procedūras kodeksa 124/C. un 124/D. pantu, kuros noteikts piemērot procentu likmi, kas ir vienāda ar Ungārijas Centrālās bankas pamatlikmi.

89. No Nodokļu procedūras kodeksa 124/C. un 124/D. panta formulējuma tomēr ir skaidrs, ka tos piemēro ne tikai gadījumā, ja Tiesa ir pieņēmusi lēmumu, kurā konstatēts, ka valsts tiesību akts, piemēram, tāds kā Ungārijā piemērotais, ir pretrunā Savienības tiesībām, bet arī gadījumā, ja *Alkotmánybíróság* (Konstitucionālā tiesa) vai *Kúria* (Augstākā tiesa) konstatē, ka valsts tiesību akts ir pretrunā Ungārijas pamatlikumam vai pašvaldības regulējuma gadījumā – jebkurai citai tiesību normai.

90. Tādos gadījumos, šķiet, lai arī tas ir jānoskaidro valsts tiesai, ka Nodokļu procedūras kodeksa 124/C. un 124/D. pants ir *lex specialis*, kas īpaši paredzēts tāda sprieduma seku regulēšanai, ar kuru augstākas instances tiesa konstatē, ka valsts tiesību norma ir pretrunā pārākai tiesību normai, ko vienlīdz piemēro prasībām, pamatojoties uz Savienības tiesībām, un tām, kuras piemēro, pamatojoties vienīgi uz valsts tiesību aktiem.

91. Varētu domāt, ka *Kúria* (Augstākā tiesa) sniegtais pamatojums tam, lai attaisnotu Nodokļu procedūras kodeksa 124/C. un 124/D. panta, nevis 37. panta 6. punkta piemērošanu, ir pārsteidzošs. Saskaņā ar Tiesas teikto, šo divu pantu piemērošana patiešām ir skaidrota ar to, ka tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, nodokļu iestādes nav pārkāpušas valsts tiesisko regulējumu, kāds ir bijis spēkā, kad tās piemēroja pirkuma apmaksas nosacījumu, jo tas nosacījums toreiz bijis spēkā. Šādi formulēts, šis skaidrojums, šķiet, noliedz to, ka agrāk piemērotais pirkuma apmaksas nosacījums *ab initio* ir bijis pretrunā Savienības tiesībām.

92. Lai arī *Kúria* (Augstākā tiesa) skaidrojums ir jāuzskata par zināmā mērā pārsteidzošu, pats par sevi tas neietekmē valsts prakses atbilstību Savienības tiesībām. Es esmu izdarījis šādu secinājumu, jo tiklīdz tiesiskās aizsardzības līdzekļi, ko dalībvalstis garantē personām, ir saskaņā ar Savienības tiesībām, fakts, ka to piemērošanas iemesli ir kļūdaini, nenozīmē, ka tie ir pretrunā Savienības tiesībām. Tāpēc, tā kā 124/C. un 124/D. pantu piemēro bez izšķirības tiesiskās aizsardzības līdzekļiem, gan pamatojoties uz ES tiesību aktiem, no vienas puses, gan pamatojoties uz valsts tiesību aktiem, no otras puses, nevar konstatēt līdzvērtības principa pārkāpumu [46].

93. Ņemot vērā iepriekš sniegto argumentāciju, es ierosinu atbildēt uz lietā C-13/18 uzdotajiem trim jautājumiem un lietā C-126/18 uzdotajiem pirmajiem diviem jautājumiem šādi: Savienības tiesību pārākuma princips tādā situācijā, kā to aprakstījušas iesniedzējtiesas, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta valstī noteiktā prakse aprēķināt procentus, kas maksājami, lai kompensētu zaudējumus, kuri radušies pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas dēļ, piemērojot likmi, kuru kompetentā centrālā banka piemēro galvenajām refinansēšanas operācijām, ja šī likme netiek palielināta līdz likmei, kādu nodokļu maksātājs, kas nav kredītiestāde, iegūtu, lai aizņemtos tādu pašu summu, vai ja netiek nodrošināti nekādi procenti, lai kompensētu izmaksājamās kompensācijas vērtības monetāro eroziju, ja kompensācija tiek aprēķināta no dienas, kad šis zaudējums bija galīgi radies.

46 Skat. pēc analoģijas spriedumu, 2017. gada 20. decembris, *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, 40. punkts). Es arī atzīmēju, ka tiešo prasību kontekstā Tiesa bija spriedusi, ka gadījumos, kad sprieduma pamatojumā ir pausts ES tiesību pārkāpums, bet ir redzams, ka sprieduma rezolutīvā daļa ir pamatota citu tiesisko iemeslu dēļ, apelācijas sūdzība ir jānoraida. Skat., piemēram, spriedumu, 2018. gada 7. jūnijs, *Ori Martin*/Eiropas Savienības Tiesa (C-463/17 P, EU:C:2018:411, 24. punkts).

D. Par iesniedzējtiesas lietā C-126/18 uzdotajiem sešiem pēdējiem jautājumiem

94. Pirms izskatīt pēdējos sešus jautājumus, kurus uzdevusi valsts tiesa lietā C-126/18, es vēlētos sniegt vairākus iepriekšējus apsvērumus.

95. Pirmkārt, es atzīmēju, ka iesniedzējtiesa lietā C-126/18 savos jautājumos min PVN direktīvas 183. pantu, kas ir noteikums, kuru Ungārija bija pārkāpusi saistībā ar agrāk piemēroto pirkuma apmaksas nosacījumu. Taču, tā kā šajā pantā nav minēti nekādi procesuālie noteikumi, šķiet, ka šis noteikums nav attiecināms uz lietu. Turklāt, lai arī iesniedzējtiesa savos jautājumos atsaucas tikai uz efektivitātes principu, man šķiet, ka šie jautājumi ir jāizskata arī no līdzvērtības principa skatpunkta, jo abi šie principi nosaka ierobežojumus, ciktāl dalībvalstis var izmantot procesuālo autonomiju, organizējot savus tiesiskās aizsardzības līdzekļus kompensāciju jomā.

96. Otrkārt, tā kā saskaņā ar attiecīgo valsts praksi saliktos procentus maksā tikai gadījumā, ja tiek kavēts tādu procentu maksājums, kas ir paredzēti, lai kompensētu pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanu, es uzskatu, ka, ciktāl šie jautājumi atsaucas uz "saliktajiem procentiem", patiesībā ar tiem ir domāts atsaukties uz nokavējuma procentiem, kas ir maksājami kompensācijas novēlotās izmaksas dēļ, kas šajā gadījumā tiek aprēķināti no dienas, kad zaudējums ir konstatēts [47]. Katrā ziņā, ņemot vērā manu atbildi, kas ir sniegta šo secinājumu 78.–80. punktā, atliek pārbaudīt nosacījumus, saskaņā ar kuriem šādi nokavējuma procenti ir maksājami.

97. Treškārt, pēdējie seši jautājumi, kas uzdoti lietā C-126/18, varētu liecināt, ka procentu iegūšanas nosacījumi ir ļoti ierobežojoši. Savukārt iesniedzējtiesas raksturotie fakti liek domāt, ka attiecīgā valsts prakse nav tik ierobežojoša, kā šajos jautājumos, šķiet, netieši norādīts. Proti, šķiet, ka nodokļu maksātāji, kas cietuši no pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas, tomēr bija tiesīgi saņemt nokavējuma procentus, pat ja viņi īpaši tos nepieprasīja, ja, tiklīdz pieprasījums tika iesniegts, nodokļu administrācija nesamaksāja kompensāciju, kas ir jāsamaksā Ungārijas Nodokļu procedūras kodeksa 37. panta 4. punktā noteiktajā termiņā [48].

98. Tomēr par to, vai jautājumos ietvertās hipotēzes atbilst pamatlietā skatītajiem faktiskajiem apstākļiem, ir jāpārliecinās iesniedzējtiesai, kas skata lietu C-126/18.

1. Par trešo jautājumu

99. Uzdodot trešo jautājumu, valsts tiesa lietā C-126/18 būtībā jautā, vai efektivitātes un līdzvērtīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauta valsts prakse, saskaņā ar kuru tādās situācijās kā pamatlietā par nokavējuma procentu, kas ir maksājami kompensācijas novēlotas samaksas dēļ, aprēķināšanas sākuma datumu pieņem nevis datumu, kurā radies zaudējums, ne arī datumu, kas ir pirmais maksājumu termiņš procentiem, kurus izmaksā kā kompensāciju par galveno zaudējumu, bet gan vēlāku datumu.

47 Ņemot vērā esošo procentu tipoloģiju saskaņā ar Savienības tiesībām, kā norādījis ģenerāladvokāts Īvs Bots [*Y. Bot*] secinājumos lietā Komisija */IPK International* (C-336/13 P, EU:C:2014:2170), es uzskatu, ka procenti, kas maksājami, lai kompensētu zaudējumus, kuri radušies pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas dēļ, kā arī procenti, kas būtu jānodrošina, lai kompensētu monetāro eroziju, ietilpst kompensācijas procentu jēdziena kategorijā un ka pamatlietas kontekstā būtu jāizmanto apzīmējums "nokavējuma procenti", norādot uz nokavējuma procentiem, kas maksājami, ja tiek kavēti kompensācijas procentu maksājumi.

48 Turklāt šķiet, ka *Dalmandi* bija saņēmis nokavējuma procentus par to, ka tika nokavēts kompensācijas maksājums, ko uzņēmums bija tiesīgs saņemt pēc attiecīgā pieprasījuma iesniegšanas.

100. Šajā saistībā es vēlētos norādīt, ka, manuprāt, pats pienākums nodrošināt kompensāciju, kas būtībā tuvojas pilnas kompensācijas apmēram par zaudējumiem, kuri radušies Savienības tiesību pārkāpuma dēļ, nerada pienākumu attiecīgajai dalībvalstij maksāt nokavējuma procentus kompensācijas maksājuma nokavējuma gadījumā. Proti, šādu procentu maksājums neizriet tieši no tā, ka attiecīgā dalībvalsts ir pārkāpusi Savienības tiesības, bet gan drīzāk no objektīviem apstākļiem, ka šī valsts ir nokavējusi parāda atmaksas termiņu.

101. Šajā ziņā es uzskatu, ka saskaņā ar efektivitātes principu dalībvalstīm savos tiesību aktos ir jāparedz nokavējuma procentu maksājums gadījumā, ja tiek kavēta kompensācijas izmaksa par Savienības tiesībās noteikto valsts saistību pārkāpumu. Pretējā gadījumā dalībvalstīm nebūtu nekāda stimula izmaksāt kompensāciju personām, kuras cietušas Savienības tiesību pārkāpuma izraisīto seku dēļ, un šādā situācijā šo personu tiesības uz pilnu kompensāciju zaudētu jebkādu efektivitāti [49].

102. Pamatlietā šķiet, ka *Dalmandi* uzskata, ka nokavējuma procenti būtu jāpiemēro no pirkuma apmaksas nosacījuma atcelšanas dienas vai pat no dienas, kurā Tiesa bija pasludinājusi 2011. gada 28. jūlija spriedumu lietā Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530), jo nodokļu iestādei bija automātiski jāizmaksā kompensācija par šā nosacījuma piemērošanu.

103. Protams, ja Tiesa konstatē, ka, piemērojot valsts tiesību aktus, dalībvalsts nav izpildījusi savas Savienības tiesībās noteiktās saistības, saskaņā ar ES tiesību pārākuma principu šai dalībvalstij ir nekavējoties jāveic pasākumi, lai atceltu šo tiesību aktu, un valsts iestādēm nekavējoties ir jāizbeidz to piemērot [50].

104. Savukārt ne Savienības tiesību pārākuma princips, ne tiesiskās aizsardzības efektivitātes princips nenosaka, ka dalībvalstīm būtu negaidot jānodrošina kompensācija saistībā ar kaitējumu, ko tās nodarījušas, pārkāpjot ES tiesības, vai pat pārtraukt noilguma termiņu, organizējot, kā Ungārija to ir izdarījusi, administratīvo kompensācijas procedūru.

105. Ir taisnība, ka gadījumā, ja Tiesa konstatē, ka dalībvalsts pieņemtais administratīvais vai tiesību akts ir pretrunā Savienības tiesībām, šai valstij ir pienākums atcelt attiecīgo pasākumu un, piemērojot *Francovich* principus, atlīdzināt tā prettiesiskās sekas [51].

106. Savukārt, kā Tiesa ir atkārtoti norādījusi, procesuālie noteikumi, kas reglamentē ES tiesību aktu pārkāpuma dēļ izmaksājamo kompensāciju, ir atkarīgi no valsts tiesību aktiem, kuros var noteikt, ka ir jāiesniedz pieprasījums, lai kompensācija tiktu izmaksāta [52]. Tādējādi, ja uzreiz pēc 2011. gada 28. jūlija sprieduma lietā Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530) pasludināšanas vai pat pēc grozījumu likuma pieņemšanas Ungārija nebija automātiski izmaksājusi nekādu kompensāciju nodokļu maksātājiem, kuri bija cietuši pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas dēļ, šis fakts vien automātiski neierosina nokavējuma procentu piemērošanu attiecībā uz šo kompensāciju. *Tikai* tad, ja valsts tiesību akti paredz, ka gadījumā, kad tiesa ir atzinusi, ka kāds konkrētais valsts tiesiskais regulējums pārkāpj augstāka ranga tiesību normu, ir *ipso jure* jāpiemēro nokavējuma procenti no sprieduma pasludināšanas dienas, attiecīgajai dalībvalstij, ņemot vērā līdzvērtības principu, ir negaidot jāpiemēro šie procenti.

49 Šajā saistībā skat. spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, *Ciup* (C-288/14, nav publicēts, EU:C:2016:495, 46. punkts). Tā kā pienākums maksāt nokavējuma procentus izriet no efektivitātes principa un no tiesībām saņemt pilnu kompensāciju, dalībvalstis var brīvi noteikt šo nokavējuma procentu likmi, ar nosacījumu, ka šī likme sedz zaudēto summu atbilstoši zaudējuma apmēram un ka tā rada stimulu administrācijai nekavējoties atlīdzināt kaitējumu.

50 Spriedums, 1972. gada 13. jūlijs, Komisija/Itālija (48/71, EU:C:1972:65, 7. punkts). Saistībā ar pamatlietu tas nozīmē, ka Ungārijai bija pienākums pēc savas ierosmes tikai izbeigt piemērot pirkuma apmaksas nosacījumu un atmaksāt pārmaksāto atskaitāmo PVN, kurš joprojām pastāv dienā, kad pasludināts 2011. gada 28. jūlija spriedums lietā Komisija/Ungārija (C-274/10, EU:C:2011:530).

51 Skat. šajā nozīmē spriedumu, 1960. gada 16. decembris, *Humblet/*Beļģijas valsts (6/60-IMM, EU:C:1960:48, 569. lpp.).

52 Spriedums, 2018. gada 4. oktobris, *Kantarev* (C-571/16, EU:C:2018:807, 123. punkts). Šis risinājums ir visai loģisks, jo zināmā mērā, lai precizētu kompensācijas apmēru par nodarītajiem zaudējumiem, ir jāņem vērā daži faktiski parametri zaudējumu skaitliskai noteikšanai, kurus var zināt tika attiecīgās personas.

107. Tā kā dalībvalstīm attiecīgi nav obligāti nekavējoties jānodrošina kompensācija par kaitējumu, ko tās nodarījušas, pārkāpjot ES tiesības, no tā savukārt izriet, ka dalībvalsts var principā noteikt, ka nokavējuma procentu maksājumi neuzkrājas no kaitējuma rašanās dienas.

108. Līdzīgi dalībvalstīm nav pienākuma paredzēt, ka šāds maksājums ir jāveic nekavējoties pēc tam, kad attiecīgā iestāde vai tiesa ir noteikusi, ka šis kaitējums ir jāatlīdzina.

109. Ir taisnība – ja saskaņā ar ES tiesībām maksājamās kompensācijas maksājums tiek kavēts, dalībvalsts pienākums ir nodrošināt, ka šādi procenti tiek maksāti. Tomēr nevar gaidīt, lai administrācija maksātu šo kompensāciju nekavējoties pēc kaitējuma atzīšanas [53]. Tāpēc efektivitātes princips neuzliek pienākumu dalībvalstīm nodrošināt, ka nokavējuma procentu aprēķināšanas sākuma datums ir vai nu zaudējumu rašanās diena, vai diena, kas ir pirmais maksājumu termiņš procentiem, kurus izmaksā kā kompensāciju par galveno zaudējumu, bet sākuma datums ir saprātīgā laikposmā no dienas, kad attiecīgā administratīvā struktūra vai Tiesa ir atzinusi zaudējumus.

110. Pamatlietā, kā es saprotu valsts praksi, tā nosaka šādu procentu maksājumu, ja administrācija nav izmaksājusi procentus, lai kompensētu zaudējumus, 30 dienu (dažos gadījumos 45 dienu) laikā no kompensācijas pieprasījuma iesniegšanas dienas, kas, šķiet, ir saprātīgs laiks, lai administrācija izvērtētu pieprasījuma pamatotību. Tāpēc nevar uzskatīt, ka šis periods ir pretrunā efektivitātes principam.

111. Saistībā ar līdzvērtības principu, tā kā iesniedzējtiesa lietā C-126/18 ir vienīgā, kas zina, kā šāda veida procentus piemēro citos gadījumos, iesniedzējtiesai ir jāpārliecinās, ka šajā lietā netiek piemēroti īsāki termiņi, kuros attiecīgajai dalībvalstij ir jāsamaksā kompensācija, kas pamatota vienīgi ar valsts tiesību aktiem nodokļu jomā.

112. Šajā kontekstā es ierosinu atbildēt uz trešo jautājumu tā, ka tiesiskās aizsardzības efektivitātes un līdzvērtības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek liegta valsts prakse, kas tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, par nokavējuma procentu kompensācijas novēlotas samaksas dēļ aprēķināšanas sākuma datumu pieņem nevis datumu, kas ir pirmais maksājumu termiņš procentiem, kurus izmaksā kā kompensāciju par galveno zaudējumu, bet vēlāku datumu, ar nosacījumu, ka, no vienas puses, šis datums netiek atlikts ilgāk par saprātīgu laika posmu pēc tam, kad ir atzīts pienākums maksāt šo kompensāciju, un, no otras puses, tas pats datums tiek piemērots gadījumā, ja tiek kavēti, pamatojoties vienīgi uz valsts tiesību aktiem, noteiktās kompensācijas maksājumi.

2. Par ceturto jautājumu

113. Uzdodot ceturto jautājumu, valsts tiesa lietā C-126/18 būtībā jautā, vai efektivitātes un līdzvērtības princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek liegta tāda valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem, lai saņemtu nokavējuma procentus, ir jāiesniedz īpašs pieprasījums, savukārt citos gadījumos, kuros arī ir maksājami nokavējuma procenti, šāds pieprasījums netiek prasīts, jo šāda veida procentus piemēro automātiski.

53 Skat. pēc analoģijas spriedumu, 2018. gada 15. marts, *Deichmann* (C-256/16, EU:C:2018:187, 20. punkts).

114. Šajā saistībā es uzskatu, ka pati prasība, lai nodokļu maksātājs iesniedz īpaša veida pieprasījumu, nav pretrunā efektivitātes principam. Proti, šādai prasībai nav seku, lai saskaņā ar Tiesas izmantoto formulējumu padarītu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtinātu Savienības tiesību sistēmā paredzēto tiesību izmantošanu [54]. Savukārt, ja šī prasība ar atpakaļejošu spēku ir jāpiemēro nodokļu maksātājiem, kuri ir iesnieguši prasību šajā Tiesā, kas bija lēmusi par pirkumu samaksas nosacījuma atbilstību ES tiesību aktiem, ar šo prasību tiktu panākts (vai vismaz varētu panākt), ka šīm prasībām nav lietderīgu seku [55], un tāpēc būtu jāuzskata, ka tā ir pretrunā efektivitātes principam.

115. Attiecībā uz līdzvērtības principu uzdotais jautājums, kā formulēts, nozīmē šā principa pārkāpumu. Proti, kā iepriekš skaidrots, saskaņā ar līdzvērtības principu vienādus procesuālos noteikumus piemēro prasībām, kas pamatotas ar Savienības tiesībām, kā arī līdzīgām prasībām, kas pamatotas ar valsts tiesību aktiem [56].

116. Savukārt pamatlietā noteikti elementi, kas ietverti lietas materiālos, varētu liecināt, ka pretēji premisai, ar kuru pamatots ceturtais jautājums, kā to formulējusi iesniedzējtiesa, īpaša pieprasījuma iesniegšana tiek prasīta ne tikai tādos apstākļos, kā šeit aplūkotajos (t.i., ES tiesību pārkāpums), bet arī dažās citās situācijās, kurām piemērojami vienīgi valsts tiesību akti.

117. Tādējādi es ierosinu pārformulēt ceturto jautājumu un atbildēt uz to tādā nozīmē, ka efektivitātes un līdzvērtības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek liegta valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem ir jāiesniedz īpašs pieprasījums, kad tiek prasīti nokavējuma procenti, ja šī prasība vienlīdz piemērojama neatkarīgi no tā, vai zaudējumi parāda maksājuma kavējuma dēļ ir radušies ES tiesību akta vai valsts tiesību akta pārkāpuma dēļ.

3. Par piekto un astoto jautājumu

118. Uzdodot piekto jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai efektivitātes un līdzvērtīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauta tāda valsts prakse, saskaņā ar kuru nokavējuma procentus var piešķirt tikai tad, ja nodokļu maksātājs ir iesniedzis pieprasījumu, ar kuru netiek konkrēti pieprasīti procenti, bet gan drīzāk prasīts atmaksāt atskaitāmā PVN pārmaksu, kas joprojām pastāv pirkuma apmaksas nosacījuma atcelšanas dienā.

119. Šis jautājums ir līdzīgs astotajam jautājumam, ar kuru iesniedzējtiesa jautā, vai ar efektivitātes un līdzvērtības principiem tiek liegta valsts prakse, saskaņā ar kuru nokavējuma procentus var pieprasīt tikai tad, ja nodokļu maksātājs var pieprasīt atmaksāt atskaitāmā PVN pārmaksu par nodokļu deklarācijas periodu, kurā pirkuma apmaksas nosacījums tika atcelts.

120. Tāpēc es izskatīšu šos abus jautājumus kopā, pat ja tie, ciktāl es tos saprotu, nedaudz atšķiras, proti, piektais jautājums ir par formālo prasību, t. i., prasību, ka nodokļu maksātājam ir jāiesniedz pieprasījums, kas nav saistīts ar parādu, par kuru maksājums ir nokavēts, turpretī astotais jautājums attiecas uz materiālo tiesību nosacījumu, t.i., ka nodokļu maksātājs var pieprasīt atmaksāt atskaitāmā PVN pārmaksu par nodokļu deklarācijas periodu, kurā attiecīgais Savienības tiesībām pretrunā esošais noteikums tika atcelts.

54 Spriedums, 2019. gada 11. aprīlis, *PORR Építési Kft.* (C-691/17, EU:C:2019:327, 39. punkts).

55 Saskaņā ar tiesas judikatūru dalībvalstis var brīvi piemērot jaunus noteikumus agrāka tiesiskā regulējuma ietvaros radušos situāciju sekām nākotnē. Skat. spriedumu, 1999. gada 29. jūnijs, *Butterfly Music* (C-60/98, EU:C:1999:333, 25. punkts). Tomēr tiesiskās paļāvības aizsardzības princips nepieļauj, ka valsts tiesiskā regulējuma grozījums nodokļu maksātājam ar atpakaļejošu spēku atņem tiesības, kuras tas ir ieguvis, pamatojoties uz agrāko tiesisko regulējumu. Spriedums, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 39. punkts).

56 Spriedums, 2015. gada 28. janvāris, *Starjakob* (C-417/13, EU:C:2015:38, 71. punkts). Tomēr šis princips netiks pārkāpts, ja īpaša pieprasījuma iesniegšana tiek prasīta saskaņā ar valsts tiesību aktiem, lai saņemtu nokavējuma procentu maksājumu, lai arī šāda prasība nepastāv attiecībā uz citu veidu procentiem. Proti, tā kā saskaņā ar līdzvērtības principu tiek tikai prasīts, ka vienādi procesuālie noteikumi ir piemērojami prasībām, kas pamatotas ar Savienības tiesībām, un līdzīgām prasībām, kas pamatotas ar valsts tiesību aktiem, tas neliedz piemērot citus procesuālos noteikumus citu veidu procentiem, kas nav līdzīgi.

121. Šajā saistībā esmu spiests atzīt, ka prakse, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam ir jāiesniedz īpaša veida pieprasījums attiecībā uz nokavējuma procentiem, lai arī ir neparasta, tomēr tai nav seku, lai padarītu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtinātu Savienības tiesību sistēmā paredzēto tiesību izmantošanu. Tāpēc šāds nosacījums nav pretrunā efektivitātes principam, ja vien tiek izpildīti divi šādi nosacījumi.

122. Pirmkārt, nodokļu maksātājam ir jābūt samērā skaidrā un savlaicīgā veidā informētam par vajadzību iesniegt šāda veida pieprasījumu, lai saņemtu nokavējuma procentus.

123. Otrkārt, šī prasība nedrīkst noklusēt nekādu materiālo tiesību nosacījumu. Proti, šī prasība nedrīkst radīt ierobežojuma sekas, ka nokavējuma procentu samaksa attiecas vien uz nodokļu maksātājiem, kuriem joprojām ir atskaitāmā PVN pārmaksa, kad tika atcelts pirkuma apmaksas nosacījums. Kaitējums saistībā ar parādu patiešām varēja rasties labu laiku pirms taksācijas laikposma, kas ir pirms tā, kurā tika atcelts pirkuma apmaksas nosacījums. Patiešām, tādā situācijā nodokļu maksātājam būtu jābūt tiesīgam pieprasīt nokavējuma procentus, ja tiek kavēts šī zaudējuma kompensācijas maksājums – ja nav noteikts –, pat ja viņam vairs nav atskaitāmā PVN pārmaksas.

124. Tāpēc es uzskatu, ka efektivitāte princips liedz dalībvalstīm noteikt ierobežojumu, attiecinot nokavējuma procentu maksājumus vien uz nodokļu maksātājiem, kuriem joprojām ir atskaitāmā PVN pārmaksa, kad tika atcelts pirkuma apmaksas nosacījums.

125. Attiecībā uz līdzvērtības principu šis princips var tikt arī pārkāpts, ja piektajā un astotajā jautājumā norādītās prasības piemēro tikai tad, ja kavētais maksājums attiecas uz kompensāciju saistībā ar Savienības tiesību pārkāpumu, nevis valsts tiesību aktu pārkāpuma gadījumā. Tomēr, lai noskaidrotu, vai faktiski pamatlietā tas tā ir, informācija nav pietiekama [57].

126. Protams, tas būtu pavisam citādi saistībā ar prasību būt spējīgam pieprasīt atskaitāmā PVN pārpalikuma atmaksu attiecībā uz nodokļu deklarācijas periodu, kurā ir atcelts attiecīgajām Savienības tiesībām pretrunā esošs noteikums, ja pēdējā minētā ir piemērojama tikai prasījumiem par nokavējuma procentiem saistībā ar novēlotu kompensācijas izmaksu, kas ir maksājama attiecībā uz ļoti konkrētu laika posmu, kad atskaitāmā PVN pārmaksa tika norādīta PVN deklarācijā, kas iesniegta pirms grozījumu likuma pieņemšanas.

127. Šādā gadījumā, tā kā attiecīgā prasība nekavētu samaksāt procentus saistībā ar novēlotu kompensācijas izmaksu saistībā ar zaudējumiem, kuri pirms šī laikposma bija radušies nodokļa maksātājam, kuram brīdī, kad pirkuma apmaksas nosacījums tika atcelts, vairs nebija atskaitāmā PVN pārpalikuma, manuprāt, nevar pienācīgi konstatēt efektivitātes principa pārkāpumu. Proti, šī prasība būtu vienkārši līdzvērtīga prasībai pārliecināties par faktiskā kaitējuma esamību, lūdzot attiecīgajām personām norādīt, vai tām ir atskaitāmā PVN pārmaksa kārtējam taksācijas laikposmam.

128. Ņemot vērā iepriekš minēto, es ierosinu atbildēt uz piekto un astoto jautājumu tādējādi, ka efektivitātes un līdzvērtības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek liegta valsts prakse, saskaņā ar kuru kavējuma procentus var piešķirt tikai tad, ja nodokļa maksātājs ir iesniedzis pieprasījumu, kura saturs attiecas nevis uz visu zaudējumu kompensāciju, kuri ir radušies pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas dēļ, bet uz to, lai no minētā nosacījuma atcelšanas datuma atmaksātu pārmaksāto PVN, kas pastāv šajā datumā, ja, lai iesniegtu šādu pieprasījumu, nav nepieciešams, lai šai personai minētajā datumā vēl būtu atskaitāmā PVN pārmaksa, un ja šāda prasība ir piemērojama arī gadījumā, kad tiek kavēts kompensācijas maksājums saistībā ar valsts tiesību normu pārkāpumu.

57 Proti, tā kā šādas prasības piemērošanas rezultātā varētu tikt ieviests konkrēts laika ierobežojums nokavējuma procentu iegūšanai, būtu jāpārliecinās, ka šāda prasība tiek piemērota arī līdzīgās situācijās, kuras pamatotas vienīgi ar valsts tiesību aktiem.

4. Par sesto jautājumu

129. Uzdodot sesto jautājumu, valsts tiesa būtībā jautā, vai efektivitātes un līdzvērtības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem tiek liegta dalībvalsts īstenota prakse, saskaņā ar kuru nokavējuma procentus piemēro tikai attiecībā uz finansiālajiem zaudējumiem, kuri radušies tajā PVN pārskata periodā, kas ir pirms šā pieprasījuma iesniegšanas.

130. Šajā saistībā ir jāatgādina, ka pamatlietā kaitējums radās brīdī, kad pēc atskaitāmā PVN pārmaksas norādīšanas PVN deklarācijā nodokļu iestāde to neatmaksā valsts tiesību aktos noteiktajā periodā.

131. Tādējādi, ja tiek noteikts, ka nokavējuma procentus piemēro tikai attiecībā uz zaudējumiem, kas radušies tajā PVN pārskata periodā, kurš ir bijis pirms pieprasījuma iesniegšanas, saskaņā ar tādu valsts praksi, kāda tiek skatīta pamatlietā, ir nepieciešams, no vienas puses, iesniegt pieprasījumu par katru taksācijas laikposmu un, no otras puses, noteikt noilguma termiņu. Šis noilguma termiņš ir taksācijas laikposma, kurā ir radies finansiālais zaudējums, atlikušais laiks, kam pieskaitīts nākamais taksācijas laikposms. Ierosinu izskatīt šīs divas valsts prakses sekas atsevišķi.

132. Ciktāl valsts prakse ir tāda, ka konkrētā gadījumā, kad nodokļu maksātāji apgalvo, ka ir cietuši zaudējumus, viņiem ir jāiesniedz pieprasījums, šķiet, šāda prakse nav pretrunā efektivitātes un līdzvērtības principiem, ar nosacījumu, ka tāds pats nosacījums tiek piemērots arī gadījumā, ja tiek kavēts maksājums par parādu, kas radies valsts tiesību normas pārkāpuma dēļ [58].

133. Ciktāl valsts praksei ir noilguma termiņa sekas, tas varētu būt pretrunā efektivitātes principam, ja šis noilguma termiņš ir pārāk īss, lai ļautu saprātīgi apdomīgai un piesardzīgai personai iesniegt pieprasījumu saņemt nokavējuma procentus, ņemot vērā šajā saistībā nepieciešamo formālo prasību apmēru un šai personai adresētās attiecīgās informācijas apjomu.

134. Tas tā būtu arī tad, ja valsts prakse tiktu piemērota ar atpakaļejošu spēku, tas ir, attiecībā uz laiku pirms tās pieņemšanas, un tādējādi nepieļautu nokavējuma procentu izmaksu par zaudējumu novēlotu kompensāciju saistībā ar katru laikposmu, kas ir pirms tā laikposma, kurš [savukārt] ir pirms prasījuma iesniegšanas. Šādā situācijā nodokļa maksātāji acīmredzami nevarētu ievērot noilguma termiņu, jo tie nevarētu paredzēt, ka tas tiktu noteikts. Tomēr šie divi jautājumi ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.

135. Attiecībā uz līdzvērtības principu valsts tiesas ziņā ir noteikt, vai vismaz vienā salīdzināmā situācijā līdzīgs laika posms ir piemērots parādam, kas pamatots vienīgi ar valsts tiesību aktiem.

136. Tāpēc es ierosinu atbildēt uz sesto jautājumu tādā nozīmē, ka efektivitātes un līdzvērtības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek liegta valsts prakse, saskaņā ar kuru nokavējuma procentus piemēro tikai attiecībā uz to finanšu zaudējumu summu, kuri ir radušies tajā PVN pārskata periodā, kas ir pirms pieteikuma iesniegšanas, ja valsts praksē šādi noteiktais noilguma termiņš nav pārāk īss, lai ļautu saprātīgi apdomīgai un piesardzīgai personai iesniegt pieprasījumu saņemt nokavējuma procentus, ja šāds nosacījums netiek piemērots ar atpakaļejošu spēku un ja tas tiek piemērots arī gadījumā, kad tiek kavēts tāda parāda maksājums, kas radies valsts tiesību normas pārkāpuma dēļ.

5. Par septīto jautājumu

137. Uzdodot septīto jautājumu, valsts tiesa jautā, vai efektivitātes un līdzvērtības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem tiek liegta valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem tiek galīgi liegta iespēja pieprasīt nokavējuma procentus, pamatojoties uz to, ka, no vienas puses, pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas laikā tas ir bijis spēkā un, no otras puses, ir beidzies šāda pieprasījuma iesniegšanas termiņš.

58 Dziļākai analīzei skat. iepriekš šo secinājumu 114. un 121. punktu.

138. Attiecībā uz šā jautājuma pirmo daļu būtu vēlreiz jāatgādina, ka nokavējuma procenti ir jāmaksā, lai nodrošinātu, ka persona var faktiski izmantot savas tiesības saņemt kompensāciju par zaudējumiem, ko dalībvalsts radījusi, pārkāpjot ES tiesības. Attiecīgi es uzskatu, ka ar faktu, ka noteikums, kurš vēlāk tika atzīts par nesaderīgu ar ES tiesībām un kurš ir bijis spēkā laikā, kad tika piemērots, visticamāk, nevar attaisnot nokavējuma procentu nepiemērošanu [59].

139. Attiecībā uz jautājuma otro daļu es vēlētos norādīt, ka Tiesa jau bija atzinusi, ka Savienības tiesībām atbilst saprātīgu termiņu noteikšana prasības celšanai [60], pat ja šāda termiņa izbeigšanās sekas ir tādas, ka celtā prasība tiek pilnībā vai daļēji noraidīta [61]. Tomēr, lai termiņš, kurā var celt prasību par zaudējumiem, kas radušies ES tiesību pārkāpuma dēļ, būtu saderīgs ar ES tiesībām, tam ir jābūt saderīgam ar līdzvērtības un efektivitātes principiem.

140. Pamatlietā saskaņā ar valsts praksi tiek noteikts divējāds noilguma termiņš [62].

141. Pirmais termiņš attiecas uz nodokļa pārskata periodu, par kuru var pieprasīt kompensāciju. Saskaņā ar informāciju, kas ietverta Tiesai nosūtītajos lietas materiālos, saskaņā ar valsts praksi, pamatojoties uz Nodokļu procedūras kodeksa 164. panta 1. punktu, ir noteikts, ka kompensāciju var saņemt tikai par zaudējumiem, kas radušies kopš pēdējā pārskata perioda 2005. gadā.

142. Šķiet, ka šāds noilguma termiņš nav pretrunā efektivitātes principam, jo tas neliedz vai pārmērīgi neapgrūtina īstenot tiesības, kas personām piešķirtas saskaņā ar Savienības tiesisko regulējumu [63]. Proti, Tiesa jau ir atzinusi, ka ar Savienības tiesībām ir saderīgs trīs [64] vai pat divu gadu [65] noilguma termiņš. Turklāt, šķiet, ka šis termiņš nav pretrunā līdzvērtības principam, jo tāds pats piecu gadu noilguma termiņš, šķiet, tiek piemērots kompensāciju pasākumiem par valsts tiesību aktu pārkāpumu. Tomēr šis jautājums ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

143. Otrais noilguma termiņš ir termiņš, kurā nodokļu maksātājiem ir jāiesniedz pieprasījums kompensācijas saņemšanai.

144. Šajā jautājumā no faktu apraksta lietā C-126/18, kurus arī tiesas sēdē bija minējusi Ungārijas valdība, var secināt, ka, pat ja nodokļu maksātāji nebija iesnieguši īpašu pieprasījumu, viņiem ir bijis laiks pieci gadi no pirkuma samaksas nosacījuma atcelšanas brīža, lai iesniegtu kompensācijas pieprasījumu.

59 Pamatlietā šis pamatojums tomēr tika izvirzīts nevis tāpēc, lai attaisnotu nokavējuma procentu nemaksāšanu, bet gan tāpēc, lai attaisnotu procentu likmi, kas noteikta divkāršas valsts centrālās bankas pamatlikmes apmērā un kas tika piemērota, lai aprēķinātu kompensāciju, kas maksājama par pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanu.

60 Skat., piemēram, spriedumu, 2014. gada 19. jūnijs, *Specht* u.c. (no C-501/12 līdz C-506/12, C-540/12 un C-541/12, EU:C:2014:2005, 115. punkts).

61 Spriedums, 2017. gada 20. decembris, *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, 42. punkts).

62 Šis divējādais termiņš liek uzskatīt, ka līdz ar grozījumu likuma pieņemšanu tekošie noilguma termiņi tika pārtraukti.

63 Attiecīgi, ja Tiesa konstatē, ka valsts tiesību akts ir pretrunā Savienības tiesībām, attiecīgajai dalībvalstij nav pienākuma pārskatīt situācijas, kuras ir kļuvušas galīgas pēc tam, kad izsmelti visi tiesiskās aizsardzības līdzekļi vai beidzies termiņš, kurā tos var izmantot. Skat., piemēram, spriedumu, 1988. gada 8. marts, *Brown*/Tiesa (125/87, EU:C:1988:136, 14. punkts), un pēc analoģijas spriedumus, 2003. gada 30. septembris, *Köbler* (C-224/01, EU:C:2003:513, 38. punkts), 2006. gada 16. marts, *Kapferer* (C-234/04, EU:C:2006:178, 20. punkts), un 2014. gada 10. jūlijs, *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 58. punkts).

64 Spriedums, 2010. gada 15. aprīlis, *Barth* (C-542/08, EU:C:2010:193, 28. punkts).

65 Spriedums, 2011. gada 15. decembris, *Banca Antoniana Popolare Veneta* (C-427/10, EU:C:2011:844, 25. punkts). Attiecībā uz Kopienas nodokli, ko maksā ierēdņi un iestāžu darbinieki, pārsūdzības termiņš ir termiņš, kas noteikts Eiropas Savienības Civildienesta noteikumos un Eiropas Savienības Pārējo darbinieku nodarbināšanas kārtībā. Saskaņā ar Vispārējās tiesas judikatūru šis termiņš ir trīs mēneši no algas paziņojuma, kurā skaidri un pirmo reizi norādīts finansiālas dabas lēmums. Skat., piemēram, spriedumu, 2017. gada 14. decembris, *Campo* u.c./*EEAS* (T-577/16, nav publicēts, EU:T:2017:909, 34.–36. punkts).

145. Tā kā noilguma termiņš nesākas no zaudējumu rašanās brīža, šķiet, ka praktiski tas nozīmē, ka saskaņā ar valsts praksi Nodokļu procedūras kodeksa 164. panta 1. punktā noteiktais sākotnējais noilguma termiņš ir pagarināts[66]. Ja tas tā ir, Ungārija ir gājusi stipri tālāk, nekā to prasa Savienības tiesības, proti, nodrošināt pietiekamu termiņu, lai personas varētu īstenot tiesības, kas tām piešķirtas saskaņā ar Savienības tiesisko regulējumu, tāpēc es neredzu, kā šādā kontekstā varētu būt pārkāpts efektivitātes princips.

146. Attiecībā uz līdzvērtības principu no lietas materiāliem, šķiet, neizriet, ka gadījumos, kad *Kúria* (Augstākā tiesa) konstatē, ka noteikums ir pretrunā pārākam valsts standartam, tiktu piemērots izdevīgāks noilguma termiņš.

147. Tāpēc es ierosinu atbildēt uz septīto jautājumu tādā nozīmē, ka efektivitātes un līdzvērtīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauta valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem tiek galīgi liegta iespēja pieprasīt nokavējuma procentus, jo pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas laikā tas ir bijis spēkā. Ar šiem principiem savukārt netiek liegta valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem tiek galīgi liegta iespēja pieprasīt nokavējuma procentus, jo ir beidzies šāda pieprasījuma iesniegšanas termiņš, ja noilguma termiņš i) nav nepamatoti īss un ii) to piemēro arī tādu parādu kavētiem maksājumiem, kas attiecas uz zaudējumiem, kurus radījis noteikums, kas ir pretrunā valsts tiesiskajam regulējumam. Lai novērstu jebkādas iespējamās šaubas, manuprāt, ir acīmredzami, ka pašu šajā lietā piemērojamo piecu gadu termiņu nevarētu uzskatīt par nepamatoti īsu.

V. Secinājumi

148. Ņemot vērā minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz jautājumiem, kurus uzdevusi *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) un *Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Seksārdas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija), atbildēt šādi:

1) Savienības tiesību pārākuma princips tādā situācijā, kā to aprakstījušas šīs tiesas, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta valstī noteiktā prakse aprēķināt procentus, kas maksājami, lai kompensētu zaudējumus, kas radušies pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas dēļ, piemērojot likmi, kuru kompetentā centrālā banka piemēro galvenajām refinansēšanas operācijām, ja šī likme netiek palielināta līdz likmei, kādu nodokļu maksātājs, kas nav kredītiestāde, iegūtu, lai aizņemtos tādu pašu summu, vai ja netiek nodrošināti nekādi procenti, lai kompensētu izmaksājamās kompensācijas vērtības monetāro eroziju, ja kompensācija tiek aprēķināta no dienas, kad šis zaudējums bija galīgi radies.

2) Tiesiskās aizsardzības efektivitātes un līdzvērtības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek liegta valsts prakse, saskaņā ar kuru tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, par nokavējuma procentu kompensācijas novēlotas samaksas dēļ aprēķināšanas sākuma datumu pieņem nevis datumu, kas ir pirmais maksājumu termiņš procentiem, kurus izmaksā kā kompensāciju par galveno zaudējumu, bet vēlāku datumu, ar nosacījumu, ka, no vienas puses, šis datums netiek atlikts ilgāk par saprātīgu laika posmu pēc tam, kad ir atzīts pienākums maksāt šo kompensāciju, un, no otras puses, tas pats datums tiek piemērots gadījumā, ja tiek kavēti, pamatojoties vienīgi uz valsts tiesību aktiem, noteiktās kompensācijas maksājumi.

66 Pamatojoties uz šo noteikumu, Ungārija varēja atteikties atbildēt uz pieprasījumiem, kuri attiecas uz zaudējumu, kas radies pirms vairāk nekā pieciem gadiem no dienas, kas ir tā gada pēdējā kalendārā diena, kurā bija jāsagatavo deklarācija vai paziņojums par šo nodokli vai, ja šādas deklarācijas vai paziņojuma nav bijis, kurā šis nodoklis bija jāsamaksā.

3) Efektivitātes un līdzvērtības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek liegta valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem ir jāiesniedz īpašs pieprasījums, kad tiek prasīti nokavējuma procenti, ja šī prasība vienlīdz piemērojama neatkarīgi no tā, vai zaudējumi parāda maksājuma kavējuma dēļ ir radušies ES tiesību akta vai valsts tiesību akta pārkāpuma dēļ.

4) Efektivitātes un līdzvērtības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek liegta tāda valsts prakse, saskaņā ar kuru nokavējuma procentus var piešķirt tikai tad, ja nodokļa maksātājs ir iesniedzis pieprasījumu, kura saturs attiecas nevis uz visu zaudējumu kompensāciju, kuri ir radušies pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas dēļ, bet uz to, lai no minētā nosacījuma atcelšanas datuma atmaksātu pārmaksāto PVN, kas pastāv šajā datumā, ja, lai iesniegtu šādu pieprasījumu, nav nepieciešams, lai šai personai minētajā datumā vēl būtu atskaitāmā PVN pārmaksa, un ja šāda prasība ir piemērojama arī gadījumā, kad tiek kavēts kompensācijas maksājums saistībā ar valsts tiesību normu pārkāpumu.

5) Efektivitātes un līdzvērtības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek liegta valsts prakse, saskaņā ar kuru nokavējuma procentus piemēro tikai attiecībā uz to finanšu zaudējumu summu, kuri ir radušies tajā PVN pārskata periodā, kas ir pirms pieteikuma iesniegšanas, ja valsts praksē šādi noteiktais noilguma termiņš nav pārāk īss, lai ļautu saprātīgi apdomīgai un piesardzīgai personai iesniegt pieprasījumu saņemt nokavējuma procentus, ja šāds nosacījums netiek piemērots ar atpakaļejošu spēku un ja tas tiek piemērots arī gadījumā, kad tiek kavēts tāda parāda maksājums, kas radies valsts tiesību normas pārkāpuma dēļ.

6) Efektivitātes un līdzvērtības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauta valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem tiek galīgi liegta iespēja pieprasīt nokavējuma procentus, jo pirkuma apmaksas nosacījuma piemērošanas laikā šis nosacījums ir bijis spēkā. Ar šiem principiem savukārt netiek liegta valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem tiek galīgi liegta iespēja pieprasīt nokavējuma procentus, jo ir beidzies šāda pieprasījuma iesniegšanas termiņš, ja šis noilguma termiņš i) nav nepamatoti īss un ii) to piemēro arī tādu parādu kavētiem maksājumiem, kas attiecas uz zaudējumiem, kurus radījis noteikums, kas ir pretrunā valsts tiesiskajam regulējumam.