GENERALINIO ADVOKATO
GEHARD HOGAN IŠVADA,
pateikta 2019 m. rugsėjo 11 d.[1]

Sujungtos bylos C-13/18 ir C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
prieš
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(*Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedo administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)
ir
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
prieš
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(*Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Seksardo administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – Valstybės narės įsipareigojimų neįvykdymas – Valstybių narių atsakomybė – Teisė gauti visą kompensaciją arba teisė gauti adekvačią kompensaciją – Palūkanų už patirtą žalą apskaičiavimas – Veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai – Taikymo sritis“

1. Šie du prašymai priimti prejudicinį sprendimą, kuriuos pateikė *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedo administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) ir *Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Seksardo administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija), yra susiję su teisės gauti kompensaciją už valstybės narės įsipareigojimų pagal ES teisę nevykdymą taikymo sritimi.

2. Prašymai buvo pateikti nagrinėjant *Sole-Mizo Zrt.* (C-13/18) ir *Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.* (C-126/18) ginčą su *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos skundų direkcija, Vengrija). Jie susiję su Vengrijos vyriausybės nustatytos nacionalinės praktikos, kuria siekiama kompensuoti PVM mokėtojams už nacionalinės teisės aktuose nustatytą sąlygą, kurią šis teismas vėliau paskelbė prieštaraujančia Sąjungos teisei, teisėtumu. Kaip siūlau paaiškinti, ši nacionalinė praktika kai kuriais aspektais viršija tai, kas reikalaujama pagal Sąjungos teisę, o kitais aspektais neatitinka tų reikalavimų.

3. Vis dėlto prieš svarstant pateiktus klausimus pirmiausia būtina nustatyti atitinkamas Sąjungos teisės ir nacionalinės teisės nuostatas.

1 Originalo kalba: anglų.

I. Sąjungos teisė

A. Direktyva 2006/112

4. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007, p. 60; toliau – PVM direktyva) 183 straipsnyje numatyta:

„Kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jų pačių nustatytomis sąlygomis.

Tačiau valstybės narės gali atsisakyti grąžinti ar perkelti skirtumą, jei jo suma nedidelė.“

B. Nacionalinė teisė

1. PVM susigrąžinimo procedūros taisyklės

5. *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény* (2011 m. Įstatymas CXXIII, iš dalies derinimo tikslais keičiantis 2007 m. Pridėtinės vertės įstatymą CXXVII, kuriuo reglamentuojama specialioji mokesčio grąžinimo tvarka; toliau – Pakeitimo įstatymas) numatyta:

„1 straipsnis

1. Sumos, dėl kurių apmokestinamasis asmuo paskutinėje PVM deklaracijoje, kurią turėjo pateikti iki šio įstatymo įsigaliojimo (toliau – deklaracija), negalėjo pasinaudoti susigrąžinimo teise pagal *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* [(2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas CXXVII; toliau – PVM įstatymas)], panaikinto šiuo įstatymu, 186 straipsnio 2–4 dalis – tik už sumas, kurias apmokestinamasis asmuo nurodė kaip mokestį už neapmokėtus įsigijimus – gali būti nurodytos prašyme dėl susigrąžinimo, kurį apmokestinamasis asmuo gali pateikti mokesčių institucijoms iki 2011 m. spalio 20 d., naudodamas šiam tikslui numatytą formą; neatsižvelgiant į šį laikotarpį, apmokestinamasis asmuo deklaracijoje, atitinkančioje jam taikomą schemą, gali įtraukti pirma nurodytas sumas kaip sumą, mažinančią mokesčių, kuriuos jis privalo sumokėti, sumą, arba pasinaudoti teise į deklaracijoje nurodomą grąžinimą. Taikant *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* [(2003 m. Įstatymas Nr. XCII dėl apmokestinimo tvarkos)] nuostatas šis prašymas laikomas deklaracija. Terminas, per kurį reikia pateikti šį prašymą, negali būti pratęstas.

2. Paraiškoje, pateiktoje iki 2011 m. spalio 20 d., apmokestinamasis asmuo gali tik prašyti, kad mokesčių institucijos atliktų naują deklaracijos laikotarpio iki šio įstatymo įsigaliojimo patikrinimą, kad būtų peržiūrėtos prieš tai nustatytos teisinės pasekmės, kai jis tik buvo apmokestintas, priėmus sprendimą, kuris tapo galutinis po ankstesnio patikrinimo – mokesčių bauda arba delspinigiai, remiantis [PVM įstatymo] 186 straipsnio 2–4 dalimis, panaikintomis šiuo įstatymu arba *általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény* [(1992 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas LXXIV; toliau – buvęs PVM įstatymas)] 48 straipsnio 7 dalimi. Apmokestinamasis asmuo tokį prašymą gali pateikti net ir tada, kai nepasinaudoja šio straipsnio 1 dalies nuostatomis. Terminas, per kurį turi būti pateiktas šis prašymas, yra senaties terminas, nuo kurio apmokestinamasis asmuo negali būti atleistas.

<…>

3 straipsnis

Šiuo įstatymu panaikinto [PVM įstatymo] 186 straipsnio 2–4 dalių ir [buvusio PVM įstatymo] 48 straipsnio 7 dalies nuostatos netaikomos byloms, kurios šio įstatymo įsigaliojimo dieną dar nebuvo baigtos, arba byloms, kurios buvo iškeltos po šios datos.“

2. Vengrijos mokesčių procedūros kodeksas

6. Pirminės versijos *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Įstatymas Nr. XCII, įgyvendinantis mokesčių procedūros kodeksą; toliau – Mokesčių procedūros kodeksas), kurią savo pastabose nurodo Vengrijos vyriausybė ir kuri vienintelė buvo pateikta Teisingumo Teismui [2], nustatyta:

„4. Apmokestinamajam asmeniui mokėtinos biudžeto subsidijos mokėjimo terminą reglamentuoja šio įstatymo ar konkretaus įstatymo priedai. Biudžeto dotacija arba PVM, kurį prašoma grąžinti, turi būti išmokėti per 30 dienų nuo prašymo (deklaracijos) gavimo, bet ne anksčiau kaip iki nustatytos datos, kai šis laikotarpis pratęsiamas iki 45 dienų, jeigu grąžintino PVM suma viršija 500 000 HUF. <…>

<…>

6. Jei mokesčių administratorius vėluoja sumokėti, už kiekvieną uždelstą dieną mokami delspinigiai, kurių dydis atitinka delspinigių normą. <…>“

7. Mokesčių procedūros kodekso 124/C straipsnyje (versija, kurią nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) [3] numatyta:

„1. Tais atvejais, kai *Alkotmánybíróság* [(Konstitucinis Teismas, Vengrija)], *Kúria* [(Aukščiausiasis Teismas, Vengrija)] arba Europos Sąjungos Teisingumo Teismas atgaline data nustato, kad teisės norma, kurioje nustatytas mokestinis įsipareigojimas, prieštarauja Pagrindiniam įstatymui ar privalomam Europos Sąjungos teisės aktui arba, jei tai savivaldybės reglamentas, bet kokiai kitai teisės normai, ir kad šiuo teismo sprendimu apmokestinamajam asmeniui suteikiama teisė į grąžinimą pagal šio straipsnio nuostatas, pirmoji mokesčių institucija grąžina mokestį apmokestinamojo asmens prašymu, laikydamasi atitinkamame sprendime nustatytos tvarkos.

2. Apmokestinamasis asmuo savo prašymą mokesčių institucijai gali pateikti raštu per 180 dienų nuo *Alkotmánybíróság* [(Konstitucinis Teismas, Vengrija)], *Kúria* [(Aukščiausiasis Teismas, Vengrija)] arba Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo paskelbimo arba pranešimo; šiam laikotarpiui pasibaigus, negali būti prašoma atleisti nuo mokesčių. Mokesčių institucija atmeta prašymą, jeigu, paskelbimo arba pranešimo apie sprendimą dieną teisė prašyti kompensacijos nustojo galioti.

<…>

6. Jeigu apmokestinamojo asmens teisė į mokesčių grąžinimą yra pagrįsta, mokesčių institucija grąžinimo metu sumoka palūkanas už grąžintinus mokesčius, kurių norma yra lygi centrinio banko bazinei normai ir yra skaičiuojama nuo mokesčio mokėjimo dienos iki tos dienos, kai sprendimas grąžinti mokesčius tapo galutinis. Mokesčių grąžinimas turi būti išmokėtas tą dieną, kai sprendimas buvo pripažintas galutiniu, ir turi būti atliktas per 30 dienų nuo tos dienos, kai mokesčiai turėjo būti grąžinti. Su biudžeto subsidijų mokėjimu susijusios nuostatos *mutatis mutandis* taikomos grąžinimui, kuris reglamentuojamas pagal šią dalį, išskyrus 37 straipsnio 6 dalį.“

2 Atrodo, kad, nepaisant kai kurių pataisų, šios nuostatos turinys išliko iš esmės toks pat, išskyrus tai, kad dabar taikomas 45 dienų laikotarpis, jeigu prašymas dėl žalos atlyginimo viršija 1 000 000 HUF.

3 Atrodo, kad jo versijoje, galiojusioje iki 2011 m. gruodžio 31 d., *Kúria* nebuvo paminėtas tarp nurodytų teismų.

8. Mokesčių procedūros kodekso 124/D straipsnio (versija, kurią nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) 1–3 dalyse nustatyta:

„1. Išskyrus atvejus, kai šiame straipsnyje numatyta kitaip, prašymams grąžinti mokesčius, pagrįstiems teise į PVM atskaitą, taikomos 124/C straipsnio nuostatos.

2. Apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti 1 dalyje nurodyta teise, pateikdamas patikslintą mokesčių deklaraciją – per 180 dienų nuo *Alkotmánybíróság* [(Konstitucinis Teismas)] arba Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo paskelbimo arba pranešimo apie jį – mokestinių metų arba mokestinių metų, kuriais buvo sukurta atitinkama teisė į atskaitą. Pasibaigus terminui, prašymas dėl senaties termino netaikymo nebus priimtas.

3. Jei pagal patikslintą mokesčių deklaraciją matyti, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę į mokesčių grąžinimą dėl sumažinto mokesčio, kurį jis turi sumokėti, arba dėl grąžintinos sumos padidėjimo, taip pat atsižvelgiant į aplinkybes, kai grąžinamas mokestis yra neigiamas, kaip numatyta PVM įstatyme, galiojančiame tą dieną, kai atsiranda teisė į atskaitą, mokesčių institucija grąžintinai sumai taiko palūkanų normą, lygią centrinio banko bazinei palūkanų normai, apskaičiuotai nuo datos, nurodytos deklaracijoje arba deklaracijose, kurios susijusios su patikslinta deklaracija, arba nustatytą dieną arba mokesčio mokėjimo dieną, jeigu ji vėlesnė, ir patikslintos deklaracijos pateikimo dieną. Grąžinimas, kuriam taikomos su biudžeto subsidijų mokėjimu susijusios nuostatos, turi būti atliktas per 30 dienų nuo patikslintos deklaracijos pateikimo.“

9. To paties kodekso 135 straipsnio 4 dalyje (versija, kurią nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) nustatyta:

„Tais atvejais, kai mokesčių institucijos priimtas sprendimas arba jo nustatytas mokestis remiantis jam perduota informacija yra neteisėtas, todėl apmokestinamasis asmuo turi teisę į mokesčių grąžinimą, mokesčių institucija už grąžintiną sumą sumoka palūkanas, kurių norma yra tokia pati kaip ir baudos, išskyrus atvejį, kai klaida nustatant mokestį atsiranda dėl priežasties, susijusios su apmokestinamojo asmens arba asmens, kuriam taikoma prievolė teikti duomenis, atsakomybe.“

10. Mokesčių procedūros kodekso 164 straipsnio 1 dalyje (versija, kurią nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) numatyta:

„Teisė į mokesčio įvertinimą netenka galios praėjus penkeriems metams nuo paskutinės kalendorinių metų, kuriais turėjo būti pateikta deklaracija arba pranešimas apie tą mokestį, dienos arba, jei tokios deklaracijos arba pranešimo nėra, tuo metu, kai mokestis turėjo būti sumokėtas. Jei įstatyme nenumatyta kitaip, teisė prašyti skirti biudžeto subsidiją ir grąžinti permokas netenka galios praėjus penkeriems metams nuo paskutinės kalendorinių metų, kuriais buvo suteikta teisė prašyti subsidijos ar grąžinimo, dienos. <…>“

11. Kodekso 165 straipsnio 2 dalyje (versija, kurią nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) nustatyta:

„Baudos už vėlavimą norma už kiekvieną kalendorinę dieną yra lygi 1/365 dvigubos centrinio banko bazinės palūkanų normos, galiojusios jo taikymo dieną. Bauda už vėlavimą negali pati savaime reikšti baudos už vėlavimą taikymo. Centrinė mokesčių ir muitinės administracija nenurodo mokėti baudų už vėlavimą, kurios neviršija 2 000 HUF.“

II. Pagrindinės bylos aplinkybės

12. Buvusio PVM įstatymo, kuris galiojo nuo 2005 m. sausio 1 d. iki 2007 m. gruodžio 31 d., 48 straipsnio 7 dalyje ir vėliau PVM įstatymo, kuris galiojo nuo 2008 m. sausio 1 d. iki 2011 m. rugsėjo 26 d., 186 straipsnio 2 dalyje buvo numatyta, kad atskaitytino PVM permokos (t. y. suma, kuri lieka po mokėtino PVM atskaitymo iš atskaitytino PVM sumos) grąžinimas priklauso nuo to, ar visi sandoriai, dėl kurių susidarė atskaitytinas PVM, yra apmokėti (toliau – sumokėto atlygio sąlyga). Nesant tokio mokėjimo, ši permoka turėjo būti perkelta į vėlesnį mokestinį laikotarpį, o tai reiškia, kad ji buvo išskaičiuota iš PVM sumos, kuri turi būti sumokėta vėlesniu laikotarpiu.

13. 2011 m. liepos 28 d. Sprendime *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530) Teisingumo Teismas konstatavo, kad PVM įstatymo 186 straipsnio 2 dalis prieštarauja PVM direktyvos 183 straipsniui.

14. Pakeitimo įstatymu, kurį priėmė Vengrijos parlamentas paskelbus šį sprendimą, nuo 2011 m. rugsėjo 27 d. panaikino PVM įstatymo 186 straipsnio 2–4 dalis. Dabar leidžiama susigrąžinti atskaitytino PVM permoką, nelaukiant, kol bus sumokėtas atlygis už sandorį, dėl kurio atsiranda atskaitytinas PVM. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas byloje C-126/18 pareiškė, kad pagal šį teisės aktą apmokestinamieji asmenys gali:

– per nustatytą terminą pateikti ypatingą prašymą dėl sumokėto PVM grąžinimo,

– prašyti šio mokėjimo mokesčių deklaracijose arba

– išskaičiuoti šią sumą mokesčių deklaracijose sumažinant mokėtiną PVM.

15. 2014 m. liepos 17 d. Nutartyje *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* (C-654/13, nepaskelbta Rink., EU:C:2014:2127, 39 punktas; toliau – Nutartis *Delphi*) Teisingumo Teismas nusprendė, kad Sąjungos teisė, visų pirma PVM direktyvos 183 straipsnis, turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybės narės teisės aktus ir praktiką, pagal kurią nemokamos palūkanos už atskaitytino PVM permoką, kuri per pagrįstą laikotarpį nebuvo grąžinta, nes nacionalinės teisės aktai prieštarauja Sąjungos teisei. Vis dėlto Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad, nesant šios srities Sąjungos teisės aktų, pagal nacionalinės teisės aktus, laikantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų, nustatoma tokių palūkanų mokėjimo tvarka.

16. Atsižvelgdamas į Nutartį *Delphi* Vengrijos mokesčių administratorius išplėtojo administracinę praktiką, o *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) 2016 m. lapkričio 24 d. priėmus Sprendimą Nr. Kfv.I.35.472/2016/5, kuriuo vadovaujantis buvo priimtas principinis sprendimas (Nr. EBH2017.K18) „Palūkanų už PVM, kurios susidarė dėl mokėjimo sąlygų, klausimo (sumos ir senaties termino) nagrinėjimas“ (toliau – Aukščiausiojo Teismo principinis sprendimas Nr. 18/2017).

17. Pagal Aukščiausiojo Teismo principinį sprendimą Nr. 18/2017 apskaičiuojant delspinigius nuo PVM sumos, kuri nebuvo tinkamai susigrąžinta dėl ankstesnės sumokėto atlygio sąlygos, reikia skirti du laikotarpius:

– Už laikotarpį nuo paskutinės termino iki galutinės PVM deklaracijos pateikimo dienos ir kitos deklaracijos pateikimo termino pabaigos pagal Mokesčių procedūros kodekso 124/C ir 124/D straipsnius, kuriais reglamentuojamos aplinkybės, kai *Alkotmánybíróság* (Konstitucinis Teismas) arba *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) nustato, kad taisyklė, kuria pažeidžiama aukštesnės galios teisės norma, taikoma pagal analogiją. Iš tiesų abiem atvejais mokesčių institucija, remdamasi minėtu sprendimu, nepadarė teisės pažeidimo, tačiau taikė tuomet galiojusias nacionalinės teisės normas. Todėl, remiantis šiomis dviem teisės aktų nuostatomis, taikoma palūkanų norma yra lygi centrinio banko nustatytai bazinę normai.

– Už laikotarpį nuo dienos, kurią turi būti sumokėti mokesčių administratoriaus mokėtini delspinigiai, iki dienos, kai kompetentinga mokesčių institucija faktiškai sumokėjo palūkanas, taikant Mokesčių procedūros kodekso 37 straipsnio 6 dalį. Atitinkamai palūkanų norma yra lygi delspinigiams už pavėluotą mokėjimą už kiekvieną uždelstą dieną, t. y. dvigubai didesnės už centrinio banko nustatytą bazinę normą. Šios palūkanos skaičiuojamos nuo tos dienos, kai mokesčių institucija gauna prašymą dėl specialaus grąžinimo arba mokesčių deklaracijos, kurioje pateikiamas prašymas grąžinti mokestį.

III. Faktinės aplinkybės ir prašymai priimti prejudicinį sprendimą

A. Byla C-13/18

18. 2016 m. gruodžio 30 d. *Sole-Mizo*, remdamasi Nutartimi *Delphi*, pateikė mokesčių administratoriui prašymą sumokėti palūkanas už atskaitytino PVM permoką, kuri nebuvo grąžinta laiku dėl sumokėto atlygio sąlygos taikymo. Šis prašymas buvo pateiktas dėl įvairių ataskaitinių laikotarpių nuo 2005 m. gruodžio mėn. iki 2011 m. birželio mėn. Taip pat buvo paprašyta sumokėti sudėtines palūkanas dėl pavėluoto šių palūkanų mokėjimo.

19. 2017 m. kovo 3 d. sprendimu pirmosios pakopos mokesčių institucija ieškovės prašymą tenkino iš dalies ir nustatė 99 630 000 HUF (apie 321 501 EUR) dydžio palūkanas, kartu atmesdama bendrovės prašymą sumokėti sudėtines palūkanas dėl pavėluoto šių palūkanų mokėjimo.

20. 2017 m. birželio 19 d. sprendimu, priimtu gavus *Sole-Mizo* pateiktą skundą, antrosios pakopos mokesčių institucija iš dalies pakeitė pirmąjį sprendimą, priimdama sprendimą *Sole-Mizo* naudai, ir nurodė sumokėti 104 165 000 HUF (maždaug 338 891 EUR) dydžio palūkanas. Tai buvo padaryta taikant centrinio banko bazinę normą atitinkančią palūkanų normą. Dėl pirmojo sprendimo dalies, kuria atmetamas prašymas dėl sudėtinių palūkanų mokėjimo, antrosios pakopos mokesčių institucija ją panaikino ir nurodė, kad šią palūkanų normą turi apskaičiuoti pradinė mokesčių institucija.

21. *Sole-Mizo* pareiškė ieškinį nacionaliniame teisme dėl 2017 m. birželio 19 d. aukštesnės mokesčių institucijos sprendimo, teigdama, kad palūkanos, kurias reikia sumokėti už žalą, patirtą dėl sumokėto atlygio sąlygos, taip pat turėtų būti nustatomos pagal normą, atitinkančią dvigubą centrinio banko bazinę normą, kaip nustatyta Mokesčių procedūros kodekso 37 straipsnio 6 dalyje.

22. Taigi nacionalinis teismas siekia išsiaiškinti, ar mokėtinos palūkanos turėtų būti apskaičiuojamos taikant normą, atitinkančią paprastąją centrinio banko palūkanų normą, arba taikant normą, kurios dydis būtų du kartus didesnis už tą normą. Visų pirma teismas abejoja dėl Aukščiausiojo Teismo principinio sprendimo Nr. 18/2017, pagal kurį Mokesčių procedūros kodekso 37 straipsnio 6 dalis pagal analogiją netaikoma „pirmajam laikotarpiui“, nes mokesčių administracija nepadarė jokio pažeidimo, kadangi paprasčiausiai taikė tuometinės nacionalinės teisės nuostatas, atitikties Sąjungos teisės aktuose įtvirtintam lygiavertiškumo principui. Nacionalinio teismo nuomone, Sąjungos teisė tokią argumentaciją draudžia.

23. Tokiomis aplinkybėmis *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedo administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar valstybės narės teismų praktika nagrinėjant atitinkamas nuostatas dėl palūkanų už vėlavimą daryti prielaidą, kad nacionalinė mokesčių institucija nepadarė pažeidimo (neveikimo), t. y. nėra vėlavimo negrąžinamos pridėtinės vertės mokesčio (PVM) dalies <…> už apmokestinamųjų asmenų neapmokėtas prekes ir paslaugas atveju, nes tuo metu, kai atitinkama nacionalinė mokesčių institucija priėmė sprendimą, galiojo [Sąjungos] teisę pažeidžiantys nacionalinės teisės

aktai, o Teisingumo Teismas tik vėliau nustatė juose įtvirtintų reikalavimų neatitikimą [Sąjungos] teisei, atitinka [Sąjungos] teisės nuostatas, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva) nuostatas (ypač jos 183 straipsnį) ir veiksmingumo, tiesioginio veikimo bei lygiavertiškumo principus?

2. Ar [Sąjungos] teisę, konkrečiai kalbant, PVM direktyvos nuostatas (ypač jos 183 straipsnį) ir lygiavertiškumo, veiksmingumo bei proporcingumo principus, atitinka valstybės narės praktika, pagal kurią nagrinėjant atitinkamas nuostatas dėl palūkanų už vėlavimą skiriama, ar nacionalinė mokesčių institucija mokesčio negrąžino vadovaudamasi tuo metu galiojusiomis nacionalinės teisės nuostatomis, kurios, beje, pažeidė [Sąjungos] teisę, ar taip elgėsi pažeisdama tokias nuostatas, ir pagal kurią, kiek tai susiję su sukauptų PVM palūkanų suma, kurios grąžinti nebuvo galima pareikalauti per protingą terminą dėl nacionalinėje teisėje numatytų reikalavimų, Teisingumo Teismo pripažintų prieštaraujančiais Sąjungos teisei, nurodomi du atskiri laikotarpiai, dėl to:

   – per pirmąjį laikotarpį apmokestinamieji asmenys turi teisę gauti tik palūkanas už vėlavimą, atitinkančias centrinio banko nustatytą bazinę normą, turint omenyje tai, kad Vengrijos mokesčių institucijos, per protingą terminą nesumokėdamos į sąskaitas faktūras įtraukto PVM, neveikė neteisėtai, nes tuo metu vis dar galiojo [Sąjungos] teisei prieštaraujantys Vengrijos teisės aktai, o

   – per antrąjį laikotarpį turi būti mokamos už centrinio banko nustatytą bazinę normą dvigubai didesnės palūkanos – jos, be kita ko, nagrinėjamos valstybės narės teisės sistemoje taikomos vėlavimo atvejais – vien dėl pavėluoto palūkanų už vėlavimą, priklausančių už pirmąjį laikotarpį, išmokėjimo?

3. Ar PVM direktyvos 183 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad lygiavertiškumo principas draudžia tokią valstybės narės praktiką negrąžinto PVM klausimais, pagal kurią mokesčių institucija moka tik centrinio banko bazinę (paprastąją) normą atitinkančias palūkanas, jei buvo pažeista Sąjungos teisė, nors pažeidus nacionalinę teisę mokamos už centrinio banko bazinę normą dvigubai didesnės palūkanos?“

B. Byla C-126/18

24. 2016 m. gruodžio 30 d. *Dalmandi* pirmosios pakopos mokesčių institucijai pateikė prašymą sumokėti palūkanas už PVM sumas, kurios 2005–2011 m. nebuvo laiku grąžintos dėl taikomos sumokėto atlygio sąlygos. Reikalaujama suma buvo 74 518 800 HUF (maždaug 240 515 EUR). Apskaičiuojant palūkanas, kuriomis siekiama kompensuoti tiesiogiai patirtą žalą, buvo atsižvelgta į visą laikotarpį nuo mokesčio gražinimo termino už kiekvieną atitinkamą ataskaitinį laikotarpį iki mokesčio gražinimo termino už ataskaitinį laikotarpį, kai buvo priimtas Pakeitimo įstatymas, t. y. 2011 m. gruodžio 5 d. Apskaičiuojant šią sumą ji taip pat taikė dvigubą centrinio banko nustatytą bazinę normą pagal Mokesčių procedūros kodekso 37 straipsnio 6 dalį. Be to, *Dalmandi* paprašė sumokėti papildomas palūkanas už laikotarpį nuo 2011 m. gruodžio 5 d. iki faktinio mokėjimo dienos, taip pat taikant Mokesčių procedūros kodekso 37 straipsnio 6 dalyje nurodytą normą.

25. 2017 m. kovo 10 d. sprendimu pirmosios pakopos mokesčių institucija iš dalies patenkino *Dalmandi* reikalavimus, nustatydama 34 673 000 HUF (maždaug 111 035 EUR) palūkanų sumą už neteisėtai negrąžintas atskaitytino PVM permokos sumas už laikotarpį nuo 2005 m. ketvirtojo ketvirčio iki 2011 m. rugsėjo mėn. (trečiasis ketvirtis) ir kartu atmetė likusią prašymo dalį.

26. Jos sprendimas buvo grindžiamas principais, nustatytais Aukščiausiojo Teismo principiniame sprendime Nr. 18/2017. Pirma, kiek tai susiję su palūkanų reikalavimu, ji taikė Mokesčių procedūros kodekso 124/C ir 124/D straipsnius. Antra, ji nusprendė, kad ieškovės reikalavimas dėl sudėtinių palūkanų buvo nepagrįstas, nes ši nepateikė nei ypatingo prašymo dėl grąžinimo, nei mokesčių deklaracijos, kurioje būtų toks prašymas. Trečia, kiek tai susiję su 2005 m., ji atmetė *Dalmandi* reikalavimą dėl palūkanų, nes dėl šių metų trijų ketvirčių jau buvo suėjęs senaties terminas.

27. 2017 m. birželio 12 d. sprendimu *Dalmandi* pateikus skundą antrosios pakopos mokesčių institucija sumažino jos mokėtinas palūkanas iki 34 259 000 HUF, o likusią pirmosios pakopos mokesčių institucijos sprendimo dalį paliko nepakeistą.

28. *Dalmandi* apskundė šį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Kaip pagrindą ji pakartotinai nurodė savo ankstesnius prašymus, pateiktus mokesčių administratoriams. Visų pirma ji teigė, kad 2016 m. gruodžio 2 d. Aukščiausiojo Teismo principinis sprendimas Nr. 18/2017, kuriuo rėmėsi antrosios pakopos mokesčių institucija savo 2017 m. birželio 12 d. sprendime, pažeidė Sąjungos teisės lygiavertiškumo, veiksmingumo ir tiesioginio poveikio principus, kai: i) jame buvo nuspręsta, kad Mokesčių procedūros kodekso 37 straipsnio 6 dalis netaikoma dėl to, kad mokesčių institucija nepadarė jokio pažeidimo, kai taikė tuo metu galiojusius nacionalinės teisės aktus; ii) pagal jį atmetama galimybė, kad neveikimas mokesčių institucijai gali būti taikomas net tuo atveju, jei nebuvo pateiktas prašymas dėl ypatingo susigrąžinimo; iii) nustatoma data, nuo kurios turi būti skaičiuojamas ieškinio senaties terminas, t. y. diena, nuo kurios turi būti skaičiuojama palūkanų norma.

29. Tokiomis aplinkybėmis *Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Seksardo administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar valstybės narės teismų praktika nagrinėjant atitinkamas nuostatas dėl palūkanų už vėlavimą daryti prielaidą, kad nacionalinė mokesčių institucija nepadarė pažeidimo (neveikimo), t. y. nėra vėlavimo negrąžinamos pridėtinės vertės mokesčio dalies <…> už apmokestinamųjų asmenų neapmokėtas prekes ir paslaugas atveju, nes tuo metu, kai atitinkama nacionalinė mokesčių institucija priėmė sprendimą, galiojo [Sąjungos] teisę pažeidžiantys nacionalinės teisės aktai, o Teisingumo Teismas tik vėliau nustatė juose įtvirtintų reikalavimų neatitikimą [Sąjungos] teisei, atitinka [Sąjungos] teisės nuostatas, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva) nuostatas (ypač jos 183 straipsnį) ir veiksmingumo, tiesioginio veikimo bei lygiavertiškumo principus? Nacionalinėje teismų praktikoje buvo pripažįstamas kaip beveik teisėtas nacionalinės teisės aktuose įtvirtinto šio reikalavimo, pažeidžiančio Sąjungos teisę, taikymas, kol nacionalinės teisės aktų leidėjas oficialiai jį panaikino.

2. Ar [Sąjungos] teisę, konkrečiai kalbant, PVM direktyvos nuostatas (ypač jos 183 straipsnį) ir lygiavertiškumo, veiksmingumo bei proporcingumo principus, atitinka valstybės narės teisės aktai ir praktika, pagal kuriuos, nagrinėjant atitinkamas nuostatas dėl palūkanų už vėlavimą, skiriama, ar nacionalinė mokesčių institucija mokesčio negrąžino vadovaudamasi tuo metu galiojusiomis nacionalinės teisės nuostatomis, kurios, beje, pažeidė [Sąjungos] teisę, ar taip elgėsi pažeisdama tokias nuostatas, ir pagal kuriuos, kiek tai susiję su sukauptų PVM palūkanų suma, kurios grąžinti nebuvo galima pareikalauti per protingą terminą dėl nacionalinėje teisėje numatytų reikalavimų, Teisingumo Teismo pripažintų prieštaraujančiais Sąjungos teisei, nurodomi du atskiri laikotarpiai, dėl to:

   – per pirmąjį laikotarpį apmokestinamieji asmenys turi teisę gauti tik palūkanas už vėlavimą, atitinkančias centrinio banko nustatytą bazinę normą, turint omenyje tai, kad Vengrijos mokesčių institucijos, per protingą terminą nesumokėdamos į sąskaitas faktūras įtraukto PVM, neveikė neteisėtai, nes tuo metu vis dar galiojo [Sąjungos] teisei prieštaraujantys Vengrijos teisės aktai, o

– per antrąjį laikotarpį turi būti mokamos už centrinio banko nustatytą bazinę normą dvigubai didesnės palūkanos – jos, be kita ko, nagrinėjamos valstybės narės teisės sistemoje taikomos vėlavimo atvejais – vien dėl pavėluoto palūkanų už vėlavimą, priklausančių už pirmąjį laikotarpį, išmokėjimo.

3. Ar valstybės narės praktika, pagal kurią palūkanų už vėlavimą (sudėtinių palūkanų arba palūkanų už palūkanų), susidariusių pagal valstybės narės nuostatas, susijusias su pavėluotu palūkanų mokėjimu už pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius (šioje pagrindinėje byloje palūkanos už PVM), skaičiavimo pradžios diena yra vėlesnė, nei iš tiesų susidarė palūkanos už PVM (pagrindinės), atitinka [Sąjungos] teisę, PVM direktyvos 183 straipsnį ir veiksmingumo principą, ypač atsižvelgiant į tai, jog prašymas sumokėti palūkanas, susijusias su pažeidžiant Sąjungos teisę išskaičiuotais arba negrąžintais mokesčiais, yra subjektinė teisė, kylanti tiesiogiai pagal pačią Sąjungos teisę?

4. Ar valstybės narės praktika, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turi pateikti atskirą prašymą tuo atveju, jei reikalauja sumokėti palūkanas, susidariusias dėl mokesčių institucijos padaryto pažeidimo, susijusio su vėlavimu, o kitais atvejais, kai reikalaujama sumokėti palūkanas už vėlavimą, toks atskiras reikalavimas nebūtinas, nes palūkanos apskaičiuojamos automatiškai, atitinka [Sąjungos] teisę, PVM direktyvos 183 straipsnį ir veiksmingumo principą?

5. Jei atsakymas į pirmesnį klausimą yra teigiamas, ar valstybės narės praktika, pagal kurią sudėtinės palūkanos (palūkanos už palūkanas) už vėlavimą mokėti palūkanas už mokestį, kuris surinktas pažeidžiant Sąjungos teisę, kaip tai pripažino Teisingumo Teismas (šioje pagrindinėje byloje palūkanos už PVM), gali būti skaičiuojamos tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo pateikia ypatingą prašymą, kuriuo konkrečiai reikalauja sumokėti ne palūkanas, o mokesčio sumą, atitinkančią neapmokėtas prekes ir paslaugas, mokėtiną būtent tuo metu, kai nacionalinėje teisėje panaikinta Sąjungos teisei prieštaraujanti valstybės narės norma, pagal kurią buvo reikalaujama sumokėti PVM už minėtas neapmokėtas prekes ir paslaugas, nors palūkanos už PVM, kuris yra pagrindas reikalauti sudėtinių palūkanų, susijusių su mokesčių deklaracijos laikotarpiais iki ypatingo prašymo, ir kuris vis dar nebuvo sumokėtas, jau buvo sukauptos, atitinka [Sąjungos] teisę, PVM direktyvos 183 straipsnį ir veiksmingumo principą?

6. Jei atsakymas į pirmesnį klausimą yra teigiamas, ar valstybės narės praktika, dėl kurios prarandama teisė gauti sudėtines palūkanas (palūkanas už palūkanas) už vėlavimą mokėti palūkanas už mokestį, surinktą pažeidžiant Sąjungos teisę, kaip tai pripažino Teisingumo Teismas (šioje pagrindinėje byloje palūkanos už PVM), ir kurios susijusios su prašymais dėl palūkanų už PVM, kuriems nebuvo taikomas PVM deklaracijos terminas, kuriam turėjo įtakos senaties terminas ypatingam prašymui pateikti, nes tokios palūkanos jau buvo susidariusios, atitinka [Sąjungos] teisę, PVM direktyvos 183 straipsnį ir veiksmingumo principą?

7. Ar [Sąjungos] teisę ir PVM direktyvos 183 straipsnį (ypač atsižvelgiant į veiksmingumo principą ir subjektinės teisės į palūkanas už nepagrįstai negrąžintus mokesčius pobūdį) atitinka valstybės narės praktika, pagal kurią iš apmokestinamojo asmens galutinai atimama galimybė reikalauti palūkanų už mokestį, surinktą pagal nacionalinės teisės aktus, Teisingumo Teismo pripažintus pažeidžiančiais [Sąjungos] teisę, ir pagal kurią negalima reikalauti PVM už tam tikras neapmokėtas prekes ir paslaugas, kai:

   – [pagal šią praktiką] prašymas dėl palūkanų nebuvo laikomas pagrįstu tuo momentu, kai buvo reikalaujama [grąžinti] mokestį, teigiant, kad nuostatos, kurios vėliau pripažintos prieštaraujančiomis [Sąjungos] teisei, galiojo (nes nebuvo vėlavimo ir mokesčių institucija paprasčiausiai taikė galiojančią teisę)

– ir vėliau, kai nacionalinėje teisinėje sistemoje panaikinta teisę į grąžinimą ribojanti nuostata, pripažinta pažeidžiančia [Sąjungos] teisę, remiantis tuo, kad šiai teisei į palūkanas buvo taikomas senaties terminas?

8. Ar valstybės narės praktika, pagal kurią teisė reikalauti sumokėti palūkanas už pavėluotą palūkanų už PVM (pagrindinę sumą) mokėjimą, į kurį apmokestinamasis asmuo turi teisę dėl negrąžintino mokesčio tuo momentu, kai jo iš pradžių buvo reikalaujama dėl nacionalinės teisės normos, vėliau pripažintos prieštaraujančia [Sąjungos] teisei, per visą 2005–2011 m. laikotarpį priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo tuo metu gali prašyti grąžinti PVM, atitinkantį tokio mokesčio deklaravimo laikotarpį, per kurį nacionalinėje teisėje panaikinta nagrinėjama Sąjungos teisei prieštaraujanti nuostata (2011 m. rugsėjo mėn.), nors palūkanos už PVM (pagrindinė suma) nesusidarė nei prieš tokio reikalavimo pateikimą nacionaliniam teismui, nei vėliau, atitinka [Sąjungos] teisę, PVM direktyvos 183 straipsnį ir veiksmingumo principą?“

IV. Analizė

A. Dėl prejudicinių klausimų priimtinumo

30. Vengrijos vyriausybė teigia, kad pateikti klausimai yra nepriimtini, nes ne Teisingumo Teismas, o nacionalinis teismas privalo nagrinėti pagrindinėje byloje iškeltą klausimą dėl palūkanų mokėjimo. Nors tokiose bylose, kaip nagrinėjamos, teisė į palūkanas kyla iš Sąjungos teisės, pagal suformuotą jurisprudenciją tokių palūkanų apskaičiavimo ir mokėjimo būdą turi apibrėžti valstybės narės. Reikia pripažinti, kad valstybėms narėms suteikta diskrecija šioje srityje priklauso nuo poreikio užtikrinti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų laikymąsi, tačiau tai, kaip jų laikomasi, pirmiausia turi patikrinti nacionaliniai teismai.

31. Atsižvelgiant į tai, galima pažymėti, kad, nors Vengrijos vyriausybė nurodo, kad prejudiciniai klausimai yra nepriimtini, jos argumentai iš tiesų susiję su Teisingumo Teismo jurisdikcija priimti sprendimus šiais klausimais, nes iš esmės būtent nacionaliniai teismai priima sprendimą dėl to, ar nacionalinės teisės aktai atitinka lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus.

32. Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismas turi teisę ne taikyti Sąjungos teisės nuostatas tam tikram atvejui, o tik priimti sprendimą dėl Sutarčių ir Sąjungos institucijų priimtų aktų vertinimo [4]. Vis dėlto galima pažymėti, kad pateikti klausimai susiję ne su konkrečiu Sąjungos teisės taikymu pagrindinėje byloje ar konkrečių ieškovėms mokėtinų kompensacijos sumų nustatymu, o su Sąjungos teisės tam tikrų nuostatų ar principų aiškinimu tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje. Visų pirma klausimas, ar ir kokiu mastu valstybės narės turi tam tikrą diskreciją nustatyti kompensacijos, mokamos dėl to, kad buvo taikoma nuostata, paskelbta pažeidžianti Sąjungos teisę, apskaičiavimo metodą, pats savaime yra Sąjungos teisės aiškinimo klausimas. Visa tai reiškia, kad Teisingumo Teismas turi visišką jurisdikciją spręsti šį klausimą.

33. Manau, kad Teisingumo Teismas turi jurisdikciją atsakyti į prejudicinius klausimus, todėl neturėtų priimti sprendimo, kad klausimai yra nepriimtini.

B. Pirminės pastabos

34. Prieš svarstant įvairius šiose dviejose bylose iškeltus klausimus būtina pateikti kelias preliminarias pastabas dėl aplinkybių, kuriomis jie kilo.

4 Žr., pvz., 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *CHEZ Razpredelenie Bulgaria* (C-83/14, EU:C:2015:480) 71 punktą.

35. 2011 m. liepos 28 d. Sprendime *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530) Teisingumo Teismas nusprendė, kad taikant sumokėto atlygio sąlygą prašymams dėl PVM grąžinimo, susijusiems su atskaitytino PVM permoka, Vengrija pažeidė PVM direktyvos 183 straipsnį, taip pat mokesčių neutralumo principą. Šiuo klausimu nesiūlau grįžti prie priežasčių, dėl kurių priimtas šis sprendimas. Tačiau svarbu pažymėti, kad, atsižvelgiant į Sąjungos teisės viršenybę, ši išvada įpareigojo Vengriją padaryti būtinas išvadas remiantis šiuo sprendimu.

36. Šie įsipareigojimai apima tos valstybės narės sumokėto atlygio sąlygos panaikinimą [5], atskaitytinų PVM permokų, kurios vis dar buvo priėmus 2011 m. liepos 28 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530) [6], grąžinimą ir kompensaciją apmokestinamiesiems asmenims už nuostolius, patirtus dėl šios sąlygos taikymo [7]. Šios bylos yra susijusios tik su paskutiniuoju įsipareigojimu. Šiuo klausimu reikėtų priminti, kad tai, jog valstybė narė pažeidė Sąjungos teisę, savaime negali būti laikoma, kad ji yra atsakinga už padarytą žalą. Turi būti įvykdytos trys Sprendime *Francovich* [8] nustatytos sąlygos (toliau – „Francovich“ sąlygos), kad valstybė narė turėtų prisiimti atsakomybę: i) pažeista Sąjungos teisės norma siekiama suteikti privatiems asmenims teisių; ii) jos pažeidimas yra pakankamai rimtas; ir iii) yra tiesioginis priežastinis ryšys tarp to pažeidimo ir asmenų patirtos žalos [9]. Be to, pagal suformuotą jurisprudenciją dėl Sąjungos institucijos atsakomybės, kuri, mano nuomone, pagal analogiją taikoma atskirų valstybių narių atsakomybės atveju [10], patirta žala turi būti reali ir apibrėžta [11]. Kadangi pagrindinėje byloje atskaitytino PVM permoka galėjo būti pakartotinai nurodyta kitoje mokesčių deklaracijoje, siekiant kompensuoti kai kurias mokėtinas PVM sumas, gali kilti abejonių, ar žala, už kurią prašoma kompensacijos, yra reali ir apibrėžta [12].

37. Vis dėlto reikėtų pabrėžti, kad Nutartyje *Delphi* Teisingumo Teismas šiuo klausimu labai aiškiai konstatavo: bet kuris „apmokestinamasis asmuo, per pagrįstą laikotarpį gavęs kompensaciją už [atskaitytino] PVM permoką, turi teisę į palūkanas už vėlavimą pagal Sąjungos teisę“ [13]. Atsižvelgiant į šią nutartį, akivaizdu, kad Vengrija privalo mokėti atitinkamas palūkanas, kad kompensuotų apmokestinamųjų asmenų finansinius nuostolius, patirtus dėl sumokėto atlygio sąlygos taikymo.

5 Remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, „pagal Sąjungos teisės viršenybės principą reikalaujama, kad nacionaliniai teismai, įpareigoti taikyti Sąjungos teisės nuostatas pagal jiems suteiktą jurisdikciją, turėtų pareigą užtikrinti visišką šių nuostatų veiksmingumą, prireikus savo iniciatyva netaikydami bet kurios joms prieštaraujančios nacionalinės teisės nuostatos, ir neprivalo prašyti, kad ši nacionalinė nuostata būtų panaikinta teisėkūros arba kitokiomis konstitucinėmis priemonėmis, arba laukti, kol tai bus padaryta“. 2018 m. gruodžio 4 d. Sprendimas *The Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána* (C-378/17, EU:C:2018:979, 35 punktas).

6 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas išreiškė aiškią nuomonę: apmokestinamiesiems asmenims iš esmės turėtų būti grąžinama viskas, pagal Europos Sąjungos teisės nuostatas asmenims suteiktas teises uždraudžiant tokius mokesčius, rinkliavas ar muitus. Žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimą *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121, 24 punktas). Tačiau situacija yra kitokia, jei nustatoma, kad asmuo, iš kurio reikalaujama mokėti mokesčius ar rinkliavas, faktiškai juos perdavė kitiems asmenims be jo akcijų arba pelno pokyčių. Žr. 2011 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Lady & Kid ir kt.* (C-398/09, EU:C:2011:540, 17 ir 18 punktai).

7 Teisė, kurią asmenys įgyja pagal Sąjungos teisę, gauti kompensaciją už bet kokį Sąjungos teisės pažeidimą, kurį padarė valstybė narė, yra Sąjungos teisės viršenybės principo pasekmė. Žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, EU:C:2001:134, 84 ir 106 punktai) ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 125 punktas). Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, ši teisė yra būdinga sutarčių, kuriomis ji grindžiama, sistemai. Žr., pvz., 2014 m. birželio 19 d. Sprendimą *Specht ir kt.* (C-501/12 – C-506/12, C-540/12 ir C-541/12, EU:C:2014:2005, 98 punktas).

8 1991 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *Francovich ir kt.* (C-6/90 ir C-9/90, EU:C:1991:428, 40 punktas).

9 Žr., pvz., 2010 m. sausio 26 d. Sprendimą *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (C-118/08, EU:C:2010:39, 30 punktas).

10 Atsižvelgiant į teisėtų lūkesčių apsaugos principą arba *nemo potest venire contra factum proprium*, numatytą pagal Sąjungos teisę – žr., pavyzdžiui, 2014 m. lapkričio 6 d. Sprendimą *Italija / Komisija* (C-385/13 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2014:2350, 67 punktas) – kuris atitinka „estoppel“ bendrą teisės principą; manau, kad jurisprudencija, susijusi su ieškiniais dėl žalos prieš Sąjungos institucijas gali būti pritaikyta ieškiniams dėl žalos atlyginimo prieš valstybes nares.

11 Žr., pvz., 2014 m. spalio 14 d. Sprendimą *Giordano / Komisija* (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, 36 punktas).

12 Iš tiesų, jeigu apmokestinamieji asmenys pateikia prašymą po atsisakymo grąžinti atskaitytino PVM permoką, galima manyti, kad jie nori susigrąžinti šį PVM, o ne jį perkelti į kitą mokesčių deklaraciją. Vis dėlto apmokestinamųjų asmenų, kurie pateikė savo prašymus priėmus 2011 m. liepos 28 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530) atveju, negalima teigti, kad jie nori susigražinti šį mokestį, nebent įrodyta kitaip.

13 2014 m. liepos 17 d. Nutartis *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* (C-654/13, nepaskelbta Rink., EU:C:2014:2127, 34 punktas). Kai kas nors negali disponuoti pinigų suma netgi trumpą laiką, laikoma, kad jis (ji) patyrė žalą. Žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimą *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121, 32 punktas)

38. Taigi reikia atsakyti tik į tuos klausimus, kurie susiję su skirtinos kompensacijos dydžiu ir teisės gynimo priemonėmis ir kurių Vengrija turi imtis, kad apmokestinamieji asmenys galėtų pasinaudoti teise gauti kompensaciją, suteikta pagal Sąjungos teisę. Tai yra du klausimai, kurie turi būti sprendžiami šiose dviejose bylose. Taigi, šios bylos turi būti vertinamos atsižvelgiant į tai, kokios jos iš tikrųjų yra, t. y. dvi bylos, susijusios su valstybių narių įsipareigojimo atlyginti žalą, kurią jos padarė dėl to, kad netinkamai taikė Sąjungos teisę, taikymo sritimi. Kalbant apie pirmąjį klausimą, reikėtų priminti, kad kai laikomasi Sprendimo *Francovich* sąlygų, valstybės narės gali išvengti atsakomybės tik trimis konkrečiais atvejais.

39. Pirma, pagal nacionalinę teisę įpareigojimui sumokėti kompensaciją gali būti taikomas senaties terminas. Siūlau šį klausimą nagrinėti kartu su septintuoju klausimu.

40. Antra, nukentėjusysis galėjo būti prisidėjęs prie savo paties žalos [14]. Žinoma, ši išimtis netaikoma pagrindinėje byloje.

41. Trečia, išimtis gali būti taikoma tuo atveju, kai dėl atitinkamos kompensacijos dydžio atitinkama valstybė patiria tokių didelių finansinių išlaidų, dėl kurių kyla abejonių dėl jos viešųjų finansų stabilumo. Išskyrus, galbūt, labai išimtines aplinkybes [15], *tik* Teisingumo Teismas gali laikinai sustabdyti Sąjungos teisės taikymą arba jos poveikį, kad būtų atsižvelgta į šias išimtines aplinkybes [16]. Todėl valstybės narės negali pasitikėti savo gera valia arba išimtinėmis aplinkybėmis, kaip antai žalos viešųjų lėšų stabilumui rizika, savo nacionaliniuose teismuose prašydamos sumažinti kompensaciją, kurią jos turėtų mokėti, jeigu, žinoma, būtų tenkinamos Sprendimo *Francovich* sąlygos [17]. Kadangi šiuo atveju Vengrija nepateikė šių klausimų Teisingumo Teismui ir kadangi nėra aišku, ar yra kokių nors išimtinių aplinkybių, pavyzdžiui, nurodytų Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, ši išimtis nėra svarbi šioje byloje.

42. Kadangi šios dvi paskutinės išimtys netaikomos ir valstybė narė yra atsakinga už žalą, kyla klausimas, susijęs tik su kompensacijos dydžiu.

43. Šiuo klausimu galima pažymėti, kad, remiantis kai kuriais sprendimais, asmenys turi teisę į *visą* patirtos žalos atlyginimą [18], o pagal kai kuriuos kitus sprendimus, visų pirma susijusius su mokesčių klausimais, kuriuose sprendžiami didelių sumų klausimai, valstybės narės privalo tiesiog užtikrinti, kad būtų gauta *tinkama* patirtų nuostolių kompensacija [19].

14 Pagal analogiją žr. 1994 m. vasario 3 d. Sprendimą *Grifoni / Komisija* (C-308/87, EU:C:1994:38, 16 punktas).

15 Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Inter-Environnement Wallonie and Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen* (C-411/17, EU:C:2018:972, 201–205 punktai); taip pat žr. 2010 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, 67 punktas), 2012 m. vasario 28 d. Sprendimą *Inter-Environnement Wallonie and Terre Wallonne* (C-41/11, EU:C:2012:103, 63 punktas) ir 2019 m. birželio 27 d. Spendimą *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.* (C-597/17, EU:C:2019:544, 61 punktas).

16 Šiuo klausimu žr. 1990 m. gegužės 17 d. Sprendimas *Barber* (C-262/88, EU:C:1990:209, 41 punktas), 2010 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, 67 punktas) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, 33 punktas).

17 Prieš nustatant tokį apribojimą turi būti įvykdyti du esminiai kriterijai, t. y. kad susijusios valstybės narės veikė sąžiningai ir kad buvo didelių sunkumų rizika. Žr. 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimą *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 45 punktas). Remiantis suformuota jurisprudencija, finansinės pasekmės, valstybei narei galinčios kilti dėl prejudicine tvarka priimto sprendimo, savaime nepateisina tokio sprendimo poveikio laiko atžvilgiu apribojimo. Žr., pvz., 2010 m. liepos 29 d. Sprendimą *Brouwer* (C-577/08, EU:C:2010:449, 34 punktas).

18 Žr., pvz., 1993 m. rugpjūčio 2 d. Sprendimą *Marshall* (C-271/91, EU:C:1993:335, 26 punktas) ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, EU:C:2001:134, 95 punktas).

19 Žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Littlewoods Retail Ltd ir kt.* (C-591/10, EU:C:2012:478, 29 punktas).

44. Savo ruožtu manau, kad šios dvi jurisprudencijos kryptys iš tikrųjų nėra tarpusavyje nesuderinamos. Manau, kad Teisingumo Teismas, vartodamas žodį „tinkamas“, bandė atkreipti dėmesį į tai, kad kai kuriais konkrečiais atvejais *prima facie* įsipareigojimas išmokėti *visą kompensaciją* už žalą, padarytą dėl Sąjungos teisės pažeidimo, gali būti vertinamas remiantis praktiniais ir bendrais sumetimais. Kitaip tariant, net jei tenkinamos Sprendimo *Francovich* sąlygos, subjektų teisė, užtikrinama Sąjungos teise, gauti visišką kompensaciją už bet kokį šio įstatymo pažeidimą nėra absoliuti. Taip manau dėl toliau nurodytų priežasčių.

45. Pirma, kai kuriais atvejais pati Sąjungos teisė numato konkrečią taisyklę dėl mokėtinos kompensacijos apskaičiavimo. Tačiau, kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, nei PVM direktyvoje, nei kituose Sąjungos teisės aktuose nėra numatytas palūkanų, mokėtinų už pavėluotą PVM permokos grąžinimą, apskaičiavimo metodas. Todėl ši išimtis šioje byloje netaikoma.

46. Antra, kai tiksliai nustatyti patirtos žalos dydį yra pernelyg sudėtinga mokėtina kompensacija gali būti apskaičiuojama pagal metodą, kuris yra nebūtinai tikslus, tačiau, kiek įmanoma, skirtas visiškai atlyginti patirtai žalai [20].

47. Trečia, jei valstybių narių nustatytomis kompensavimo taisyklėmis turi būti siekiama suteikti bent jau beveik visą kompensaciją už žalą, patirtą dėl Sąjungos teisės pažeidimo, praktinės priemonės šiam tikslui pasiekti būtinai yra valstybių narių pareiga, nes toks tikslas reikalauja atsižvelgti į kai kurias šalies ekonomines aplinkybes. Todėl valstybės narės, paisydamos esamų ekonominių rodiklių, turi teisę nurodyti, į kokius rodiklius ar normas reikia atsižvelgti. Žinoma, jos negali pasirinkti tokio tarifo, kuris nebūtų skirtas bent jau visiškai kompensuoti faktiniams ir tam tikriems patirtiems nuostoliams ar žalai.

48. Atsižvelgdamas į tai, manau, kad kai Teisingumo Teismas 2014 m. liepos 17 d. Nutartyje *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* (C-654/13, nepaskelbta Rink., EU:C:2014:2127) nurodė savo 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Littlewoods Retail Ltd ir kt.* (C-591/10, EU:C:2012:478), kurio 27 punkte konstatuojama, kad „kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti sąlygas, kuriomis šios palūkanos turi būti mokamos, be kita ko, normą ir palūkanų apskaičiavimo būdą (paprastosios ar sudėtinės palūkanos)“, jis neketino nesilaikyti visiško žalos atlyginimo principo; Teismas ketino remtis tuo, kad tiksli norma – lygi visai kompensacijai – priklauso nuo tikrosios padėties kiekvienoje valstybėje narėje [21].

49. Išskyrus šiuos atvejus, kai tenkinamos visos trys Sprendimo *Francovich* sąlygos valstybei narei prisiimti atsakomybę, bet kuris asmuo, patyręs žalą dėl Sąjungos teisės pažeidimo, turi teisę gauti visą kompensaciją. Iš tikrųjų, norint užtikrinti visišką Sąjungos teisės veiksmingumą, kaip reikalaujama pagal šios teisės viršenybės principą [22] ir atsižvelgiant į pagrindinę teisę į veiksmingą teisinę gynybą, įtvirtintą Chartijos 47 straipsnio 1 dalyje, būtina išmokėti bent jau beveik visą kompensaciją.

20 Šiuo klausimu žr., pvz., 2000 m. sausio 27 d. Sprendimą *Mulder ir kt. / Taryba ir Komisija* (C-104/89 ir C-37/90, EU:C:2000:38, 63 punktas). Jurisprudencijoje dėl galimybės netekimo gerai atskleista ši išimtis. Žr. visų pirma 2013 m. kovo 13 d. Europos Sąjungos tarnautojų teismo sprendimą *AK / Komisija* (F-91/10, EU:F:2013:34, 92 punktas). Mano nuomone, būtent tai Teisingumo Teismas nurodė, kai vartojo „tinkamo žalos atlyginimo“ sąvoką, arba nusprendė, kad „kompensacija palūkanų forma kiekvienu konkrečiu atveju gali būti didesnė ar mažesnė už realius nuostolius“, „tam, kad būtų užtikrinta kompensacija pagal mokesčių administratoriaus lengvai administruojamas ir kontroliuojamas taisykles“. Žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimą *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121, 36 punktas). Šį aiškinimą patvirtina ir tai, kad to paties sprendimo 37 punkte Teisingumo Teismas nurodė, jog apmokestinamasis asmuo turėtų galėti „susigrąžinti visos skolos, susidariusios dėl PVM skirtumo, nepatiriant *jokios finansinės rizikos*“, o tai reiškia, kad Teismas nenorėjo nukrypti nuo teisės į visišką atlyginimą pricipo. Išskirta mano.

21 Kaip Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jeigu „valstybė privalo atlyginti padarytos žalos pasekmes, remdamasi nacionaline teise dėl atsakomybės“, tai daro „nepažeisdama teisės į žalos atlyginimą, kurios pagrindas tiesiogiai įtvirtintas [Sąjungos] teisėje, kai tik šios sąlygos yra patenkintos“. Žr., pvz., 2008 m. balandžio 23 d. Nutartį *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, EU:C:2008:239, 126 punktas).

22 Šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 4 d. Sprendimą *The Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána* (C-378/17, EU:C:2018:979, 39 punktas).

50. Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjami apmokestinamieji asmenys, kurie patyrė finansinių nuostolių dėl to, kad buvo taikoma sumokėto atlygio sąlyga, iš esmės turi teisę gauti pinigų sumą, kuri lygi visos kompensacijos sumai. Visų pirma, kadangi Vengrijos vyriausybė nepateikė argumentų Teisingumo Teismui, kai buvo nagrinėjama byla *Komisija / Vengrija*, kad buvo susidariusios išimtinės aplinkybės, pateisinančios laikiną Sąjungos teisės taikymo sustabdymą, ji nebegali to reikalauti. Bet kuriuo atveju minėtos sumos, nors ir reikšmingos, nėra tokios svarbios, kad keltų pavojų tos valstybės narės viešųjų finansų stabilumui.

51. Be to, tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos šioje byloje, kai tam tikrą laikotarpį žala padaryta dėl tam tikros pinigų sumos, tokia žala turi būti apskaičiuojama atsižvelgiant į kainą, kurią tam tikras subjektas turėtų sumokėti, kad pasiskolintų tą pačią pinigų sumą iš kredito įstaigos. Todėl ši kompensacija turi būti mokama kaip palūkanos. Tačiau tai nereiškia, kad mokami delspinigiai, kaip jie paprastai suprantami pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

52. Šiuo klausimu reikėtų pažymėti, kad skirtingos palūkanų rūšys ir pavadinimai įvairiose valstybėse narėse skiriasi ir kad Teisingumo Teismo jurisprudencija ne visada buvo nuosekli vartojant kai kurias sąvokas. Konkrečiai kalbant, atrodo, kad sąvoka „delspinigiai“ kartais buvo vartojama prancūzų kalbos sąvokos „intérêt moratoire“ [23] prasme, kuria reikalaujama, kad būtų pripažinta skola, o kitu atveju – platesne prasme, nurodant bet kokias palūkanas, susijusias su pavėluotu mokėjimu, neatsižvelgiant į tai, ar jos yra baudžiamosios, ar kompensuojamosios [24]. Todėl siūlau verčiau sutelkti dėmesį į susijusių skirtingų palūkanų tikslą, o ne į jų pavadinimus ar apibūdinimus, kurie gali skirtis, atsižvelgiant į nacionalinę teisę ir praktiką.

53. Kalbant apie antrąjį klausimą, t. y. metodą, pagal kurį valstybės narės turi mokėti kompensaciją, pažymėtina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją šios sąlygos patenka į kiekvienos valstybės narės proceso autonomiją [25]. Iš tikrųjų, kadangi šioje srityje nėra Europos Sąjungos teisės aktų, kiekvienos valstybės narės vidaus teisės sistemoje turi būti nustatytos *sąlygos*, pagal kurias turi būti mokamos palūkanos, o ne jų suma [26]. Vis dėlto šios sąlygos turi atitikti teisės gynimo priemonių lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus [27].

54. Pagal *veiksmingumo principą* reikalaujama, kad valstybės narės nustatytų teisės gynimo priemonių ir procedūrų sistemą, pagal kurią naudojimasis Sąjungos teise suteiktomis teisėmis netaptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas [28]. Todėl šios teisės gynimo priemonių taisyklės negali būti parengtos taip, kad būtų neįmanoma arba pernelyg sunku įgyvendinti asmenims pagal Sąjungos teisinę tvarką suteiktas teises [29]. Žvelgiant plačiau, šis principas reikalauja, kad būtų veiksmingai taikomos pagal Sąjungos teisę suteiktos teisės [30].

23 Žr., pvz., 2015 m. vasario 12 d. Sprendimą *Komisija / IPK International* (C-336/13 P, EU:C:2015:83, 30 punktas).

24 Žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimą *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121, 28 ir 29 punktai). Iš esmės palūkanos, kuriomis siekiama kompensuoti laikotarpį, kol buvo atliktas teisminis žalos sumos vertinimas, neatsižvelgiant į bet kokį skolininkui priskirtiną delsimą, vadinamos „kompensuojamosiomis palūkanomis“ ir yra mokamos kompensacijos dalis. Žr. 2017 m. sausio 10 d. Sprendimą *Gascogne Sack Deutschland ir Gascogne / Europos Sąjunga* (T-577/14, EU:T:2017:1, 168 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Šiuo klausimu žr. 2005 m. spalio 6 d. Sprendimą *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:591, 17 punktas).

26 Žr., pvz., 2015 m. spalio 21 d. Nutartį *Kovozber* (C-120/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:730, 30 punktas).

27 Reikia išnagrinėti, ar dėl nacionalinės procedūros normų tampa neįmanoma praktiškai arba pernelyg sudėtinga pasinaudoti subjektams suteikiamomis teisėmis pagal Europos Sąjungos teisinę tvarką. Bylas, kuriose kyla toks klausimas, reikia nagrinėti atsižvelgiant į šių nuostatų svarbą visam procesui, į šio proceso eigą ir šių nuostatų taikymo ypatumus įvairiuose nacionaliniuose teismuose. 2015 m. spalio 6 d. Sprendimas *Târşia* (C-69/14, EU:C:2015:662, 36 punktas).

28 2007 m. kovo 13 d. Sprendimas *Unibet* (C-432/05, EU:C:2007:163, 43 punktas).

29 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* (C-362/12, EU:C:2013:834, 32 punktas).

30 Žr. 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimą *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, 41 punktas).

55. Kad būtų laikomasi lygiavertiškumo principo, būtina, kad atitinkama nacionalinė taisyklė būtų vienodai taikoma tiek Sąjungos, tiek nacionalinės teisės pažeidimu grindžiamiems ieškiniams, kurių dalykas ir pagrindas panašūs, atsižvelgiant į tariamai panašių vidaus teise grindžiamų ieškinių tikslą ir dalyką [31]. Siekiant patikrinti, ar lygiavertiškumo principo buvo laikomasi pagrindinėje byloje, reikia išnagrinėti, ar, be tokios senaties taisyklės, kokia nustatyta pagrindinėje byloje, kuri taikoma ieškiniams, skirtiems pagal nacionalinę teisę užtikrinti tokių teisės subjektų teisių, kylančių iš Sąjungos teisės, apsaugai, egzistuoja senaties taisyklė, kuri taikoma nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams, ir abi šios senaties taisyklės, atsižvelgiant į jų tikslą ir esminius elementus, gali būti laikomos panašiomis [32].

56. Prejudicinius klausimus reikėtų nagrinėti atsižvelgiant į šiuos principus.

57. Galiausiai, kadangi apmokestinamieji asmenys iš esmės turi teisę gauti visą kompensaciją už patirtą žalą, siūlau kartu nagrinėti įvairius klausimus, susijusius su kompensacijos sumos apskaičiavimo metodo, taikomo pagal atitinkamą nacionalinę praktiką, suderinamumu su Sąjungos teise.

C. Trys klausimai byloje C-13/18 ir pirmieji du klausimai byloje C-126/18

58. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas byloje C-13/18 trimis klausimais ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas byloje C-126/18 pirmaisiais dviem klausimais siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 183 straipsnis, taip pat teisės gynimo priemonių veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai bei tiesioginio veikimo ir proporcingumo principai tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos šioje byloje, turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama nacionalinė praktika, kuria remiantis skaičiuojamos palūkanos, kurios turi būti mokamos dėl sumokėto atlygio sąlygos taikymo, atsižvelgiant į centrinio banko nustatytą normą, o ne dvigubą normą, kaip numatyta atitinkamuose nacionalinės teisės aktuose tuo atveju, kai administracija vėluoja sumokėti skolą.

59. Kadangi teisė į sumą, kuri lygi visai kompensacijai arba artimai šiai sumai, kyla iš Sąjungos teisės viršenybės principo, atsižvelgdama į tai siūlau išnagrinėti tris klausimus byloje C-13/18, taip pat pirmuosius du klausimus byloje C-126/18.

1. Nacionalinės praktikos suderinamumas su teise į visą kompensaciją

60. Kaip jau minėjau, pagal Sąjungos teisę iš esmės reikalaujama visiškai kompensuoti žalą, darant prielaidą, kad, žinoma, buvo įvykdytos Sprendimo *Francovich* sąlygos. Siekiant įvertinti, ar atitinkama nacionalinė praktika suderinama su Sąjungos teise, būtina nustatyti, pirma, žalą, padarytą taikant sumokėto atlygio sąlygą, ir, antra, ar pagal nacionalinę praktiką numatyta kompensacija siekiama visiškai padengti patirtus nuostolius ir žalą.

61. Kaip jau buvo paaiškinta, pagrindinėje byloje padarytą žalą sudaro neteisėtas draudimas pasinaudoti teise gauti atskaitytino PVM permokos grąžinimą per nacionalinės teisės aktuose nustatytą laikotarpį [33]. Nepaisant to, kad PVM skolai kompensuoti mokesčių mokėtojai vis tiek turėjo teisę nurodyti šią permoką kitoje PVM deklaracijoje, tokią žalą praktiškai galima vertinti kaip lygiavertę pavėluotam

31 Šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Littlewoods Retail Ltd ir kt.* (C-591/10, EU:C:2012:478, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Barth* (C-542/08, EU:C:2010:193, 20 punktas).

33 Priešingai nuomonei, kurią per posėdį gynė Komisija, manau, kad atitinkami apmokestinamieji asmenys patyrė žalą, kuri susijusi ne su pelno praradimu, o su jų grynųjų pinigų srauto sumažėjimu. Bet kuriuo atveju atkreipiu dėmesį į tai, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad turi būti kompensuojamas pelno praradimas. Žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, EU:C:2001:134, 91 punktas).

mokėjimui [34]. Todėl, kaip ir pavėluoto mokėjimo atveju, būtina nustatyti (i) laikotarpį, per kurį apmokestinamasis asmuo neteko savo teisių (toliau – ataskaitinis laikotarpis), ir (ii) taikyti atskaitytino PVM permokos, kurios atitinkamas asmuo negalėjo susigrąžinti, sumai palūkanų normą, atspindinčią šios teisės draudimo pasekmes, kad būtų galima apskaičiuoti mokėtinos kompensacijos dydį.

62. Atsižvelgiant į pagrindinėje byloje susidariusias aplinkybes, referencinio laikotarpio atskaitos taškas atitinka datą, kurią atskaitytino PVM permoka turėjo būti grąžinta mokesčių mokėtojui, jeigu nebūtų buvusi taikoma sumokėto atlygio sąlyga.

63. Šiuo klausimu reikėtų priminti, kad valstybės narės turi priimti sprendimą dėl grąžinimo datos, jei ši data yra per pagrįstą laikotarpį po to, kai buvo pateikta PVM deklaracijos forma (toliau – pagrįstas grąžinimo laikotarpis) [35].

64. Dėl pagrįsto grąžinimo laikotarpio pabaigos pažymėtina, kad vertinant pagrindinėje byloje nagrinėjamą žalą turi būti išskirtos dvi hipotezės, atsižvelgiant į tai, ar atitinkamas asmuo galiausiai įvykdė sumokėto atlygio sąlygą, arba į tai, ar atitinkamas asmuo neturi kito pasirinkimo, tik atskaitytino PVM permoką perkelti į kitą deklaraciją.

65. Pirmuoju atveju, kadangi žalos nebebuvo patiriama tą dieną, kai PVM buvo galutinai grąžintas, ši data yra referencinio laikotarpio pabaigos data.

66. Antruoju atveju, pagrįsto grąžinimo laikotarpio pabaigos data priklauso nuo to, ar atskaitytino PVM permokos perkėlimu buvo visiškai pasinaudota vėliau pateiktoje deklaracijoje, siekiant kompensuoti bet kokią PVM skolą, jeigu atskaitytino PVM permoka nebuvo išskaičiuota iš šios PVM skolos. Tais atvejais, kai atskaitytino PVM permoka nebuvo panaudota dėl nepakankamos PVM skolos, sumokėto atlygio sąlyga taikoma ir paskesnei PVM deklaracijai. Remiantis tuo darytina išvada, kad iš esmės kiekvienu iš šių vėlesnių mokestinių laikotarpių turėtų būti atskirai vertinama atskaitytino PVM permokos dalis, kuri yra nauja, ir dalis, kuri buvo perkelta iš ankstesnių deklaracijų. Iš tikrųjų dėl dalies, atitinkančios ankstesnės permokos perkėlimą, neturėtų būti taikomas joks pagrįstas grąžinimo laikotarpis, nes jei apmokestinamajam asmeniui būtų buvusi grąžinta permoka, jis būtų turėjęs galimybę pasinaudoti atitinkama suma be pertraukos.

67. To pakanka įrodyti, kad konkretus žalos, patirtos šioje byloje, kiekybinis įvertinimas yra gana sudėtingas.

68. Atsižvelgiant į tai, galima teigti, kad nagrinėjama nacionalinė praktika supaprastina skaičiavimą, kurį reikia atlikti. Iš tikrųjų iš bylos medžiagos matyti, kad Vengrija protingą žalos apskaičiavimo ir grąžinimo laikotarpį skaičiuoja nuo kitos dienos po galutinio PVM deklaracijos pateikimo termino. Tai reiškia, kad kompensacija pradedama skaičiuoti ne nuo tos dienos, kurią turėjo būti atliktas grąžinimas, bet nuo dienos po PVM deklaracijos, kurioje apmokestinamasis asmuo nurodė neigiamą PVM sumą, pateikimo termino.

69. Kalbant apie žalos apskaičiavimo laikotarpio pabaigos datą, pažymėtina, kad nacionalinėje praktikoje nurodytas terminas, iki kurio turi būti pateikta kita deklaracija. Atitinkamai už kiekvieną PVM deklaravimo laikotarpį apskaičiuojama nauja žalos suma, darant prielaidą, kad žala atsirado paskutinę PVM deklaracijos, kurioje apmokestinamasis asmuo nurodė neigiamą PVM sumą, pateikimo termino dieną.

34 Žr., pvz., 2017 m. liepos 6 d. Sprendimą *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, 22 punktas).

35 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 24 punktas), 2017 m. liepos 6 d. Sprendimas *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, 20 punktas) ir 2018 m. vasario 28 d. Sprendimas *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121, 25 punktas). Šioje byloje nacionaliniai teismai nenurodė termino, iki kurio Vengrijos valdžios institucijos grąžindavo atskaitytino PVM permoką *ab initio* įvykdžius sąlyga, kad pirkimai buvo įvykdyti. Vis dėlto *Sole Mizo* nurodė, kad šis laikotarpis yra 45 dienų.

70. Nors šis metodas skiriasi nuo to, kuris galėtų būti naudojamas tiksliai apskaitinei žalai apskaičiuoti, jis pranašesnis tuo, kad šį skaičiavimą supaprastina, nes juo paskesniais mokestiniais laikotarpiais neatskiriama atskaitytino PVM permoka, kuri priskiriama prie ankstesnės perkeltos permokos, nuo naujos sumos. Iš tiesų, atsižvelgiant į tai, kad grąžinimo laikotarpis netaikomas, vėlesnės atskaitytino PVM permokos *raison d'être* neturi įtakos. Dėl šios priežasties šis metodas yra dar naudingesnis apmokestinamiesiems asmenims nei tas, pagal kurį galima gauti visą kompensaciją, nes netaikomas joks įprastai taikomas grąžinimo laikotarpis.

71. Kaip nurodžiau, Teisingumo Teismas sutinka, kad tais atvejais, kai sunku tiksliai nustatyti žalą, gali būti taikomas priimtinos apytikrės reikšmės metodas, su sąlyga, jog žalos atlyginimui nėra daromas pernelyg didelis poveikis. Kadangi padarytą žalą šiuo atveju yra gana sunku tiksliai apskaičiuoti, manau, kad Vengrija iš esmės turėjo teisę šį skaičiavimą supaprastinti.

72. Kalbant apie palūkanų normą, kuri turi būti taikoma siekiant užtikrinti visišką kompensaciją, pažymėtina, kad ši norma turėtų atitikti tą, kurią apmokestinamasis asmuo būtų mokėjęs, siekdamas gauti iš kredito įstaigos sumą, atitinkančią atskaitytiną PVM. Todėl galima daryti prielaidą, kad taikoma palūkanų norma yra lygi kompetentingo centrinio banko už trumpalaikes paskolas taikomai palūkanų normai, jeigu ši norma padidinama siekiant atspindėti skirtumą, kurį paprastai taiko kredito įstaigos [36]. Iš tikrųjų, jeigu apmokestinamasis asmuo turėjo pasiskolinti pinigų, siekdamas išspręsti grynųjų pinigų srauto problemą, atsiradusią dėl to, kad nesusigrąžino savo pernelyg didelės atskaitytino PVM sumos, tas asmuo turėtų mokėti daugiau negu kompetentingo centrinio banko taikoma norma, nes ši norma gali būti taikomas tik kredito įstaigoms.

73. Iš pirmo žvilgsnio atrodytų, kad pagrindinėje byloje taikytas metodas atitinka Sąjungos reikalavimus. Vis dėlto labiau įsigilinus galima teigti, kad nagrinėjamas nacionalinėje praktikoje taikomas skaičiavimo metodas yra susijęs su dviem elementais, kurie, mano nuomone, neatitinka visiškos kompensacijos principo.

74. Pirmasis susijęs su taikoma norma. Iš tikrųjų ši nacionalinės praktikos nustatyta norma yra tokia, kokią taiko centrinis bankas, jokiu būdu jos nedidinant taip, kad atspindėtų maržą, kurią paprastai taiko kredito įstaigos. Net jei valstybės narės, atsižvelgdamos į savo ekonominę padėtį, gali pasirinkti taikytiną palūkanų normą [37], negalime neigti, kad, norint gauti visą kompensaciją (arba bent jau panašią į šią sumą), pasirinkta norma negali būti apribota centrinio banko nustatytos bazinės normos.

75. Antrasis elementas, reikšmingesnis, susijęs su infliacija, kurią lemia laikas. Iš tikrųjų visiško kompensavimo sąvoka taikoma, kai, kaip ir pagrindinėje byloje, žala skaičiuojama jos atsiradimo dieną, o ne dieną, kai ją nustatė mokesčių institucija arba nacionalinis teismas, ir palūkanos, kurios atspindi infliaciją, turi būti mokamos kartu su kompensacija [38].

76. Mano nuomone, tų palūkanų mokėjimą Teisingumo Teismas turėjo mintyje, kai 2014 m. liepos 17 d. Nutarties *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* (C-654/13, nepaskelbta Rink., EU:C:2014:2127) 34 punkte konstatavo, kad „apmokestinamieji asmenys, kuriems PVM permoka buvo grąžinta vėliau nei per pagrįstą laikotarpį, kurį nacionalinis teismas turi patikrinti, turi teisę į delspinigių mokėjimą pagal Sąjungos teisę“ [39].

36 Palyginti žr. 2018 m. liepos 18 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES, Euratomas) 2018/1046 dėl Sąjungos bendrajam biudžetui taikomų finansinių taisyklių, kuriuo iš dalies keičiami reglamentai (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 ir Sprendimas 541/2014/ES bei panaikinamas Reglamentas (ES, Euratomas) Nr. 966/2012 (OL L 193, 2018, p. 1), 99 straipsnio 2 dalį arba 2011 m. vasario 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2011/7/ES dėl kovos su pavėluotu mokėjimu, atliekamu pagal komercinius sandorius (OL L 48, 2001, p. 1), 2 straipsnio 6 dalį.

37 Žr. šios išvados 48 punktą.

38 Žr., pvz., 2000 m. sausio 27 d. Sprendimą *Mulder ir kt. / Taryba ir Komisija* (C-104/89 ir C-37/90, EU:C:2000:38, 51 punktas).

39 Neoficialus vertimas. Taip pat žr. 2013 m. spalio 24 d. Sprendimą *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, 23 punktas). Šiuo klausimu reikėtų pabrėžti, kad, siekiant užtikrinti visą kompensaciją, palūkanos, kuriomis kompensuojama infliacija, toliau skaičiuojamos tol, kol faktiškai išmokama kompensacija.

77. Šiuo klausimu taip pat reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad šios palūkanos turi būti skaičiuojamos atsižvelgiant ne į kredito įstaigų (arba centrinio banko) palūkanų normą, o į infliacijos lygį, nes ši byla būtent susijusi su patirtos žalos piniginės vertės mažėjimu nuo jos atsiradimo dienos, nuo kurios skaičiuojama ši žala.

78. Šiuo atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismų pateiktos informacijos, kurią patvirtino šalys, atsakydamos į rašytinį klausimą, matyti, kad, remiantis nagrinėjama nacionaline praktika, mokėti sudėtinių palūkanų nenumatyta ir kad šios palūkanos pradedamos skaičiuoti pasibaigus 45 dienų grąžinimo laikotarpiui po 2011 m. rugsėjo mėn. PVM deklaracijos [40] pateikimo, t. y. atsižvelgiant į ne darbo dienas, – 2011 m. gruodžio 6 d.

79. Vis dėlto apmokestinamojo asmens patirta žala galėjo atsirasti ir baigtis iki šios datos, nes, kaip jau buvo minėta, apmokestinamieji asmenys galėjo įvykdyti sumokėto atlygio sąlygą prieš pateikdami kitą PVM deklaraciją arba būti panaudoję atskaitytino PVM permoką, siekdami sumažinti PVM skolą savo kitoje PVM deklaracijoje [41].

80. Iš tiesų atrodo, kad pagal nacionalinę praktiką numatytos sudėtinės palūkanos yra kitokio pobūdžio, nes tokios palūkanos yra mokėtinos dėl to, kad administracija vėlavo sumokėti kompensaciją, kai buvo pateiktas mokėjimo prašymas, o ne dėl apmokestinamiesiems asmenims padarytos žalos, patirtos taikant sumokėto atlygio sąlygą.

81. Taigi atkreiptinas dėmesį į tai, kad pagrindinėje byloje pagal nacionalinę praktiką paprasčiausiai nenumatyta mokėti jokių palūkanų, skirtų infliacijai kompensuoti nuo žalos atsiradimo dienos, t. y. tos dienos, kurią apskaičiuojama kompensacijos suma, – šiuo atveju kitos dienos po deklaracijos pateikimo termino pabaigos – ir dienos, kurią administratorius arba teismas pripažino kompensacijos sumą, ir skola tapo vykdytina [42].

82. Kadangi dėl šios priežasties nacionalinė praktika, mano nuomone, neužtikrina tinkamos kompensacijos už atitinkamų apmokestinamųjų asmenų patirtą žalą, ji turi būti pripažinta prieštaraujančia Sąjungos teisei.

2. Alternatyvus sprendimas

83. Vis dėlto tuo atveju, jei Teisingumo Teismas laikytųsi nuomonės, kad reikalaujama kompensacija neturi būti išmokėta visa ar kitaip nesutiktų su pirma pateikta analize, siūlau alternatyvų sprendimą iškeltiems klausimams. Manau, kad savaime suprantama, jog bet kuriuo atveju valstybių narių laisvė nuspręsti, koks skaičiavimo metodas būtų taikomas, yra ribojama veiksmingumo ir lygiavertiškumo principais. Likusi šios išvados dalis yra susijusi su šia prielaida.

84. Pagal veiksmingumo principą reikalaujama, kad nacionalinėje teisėje numatytomis teisės gynimo priemonėmis asmenys galėtų pasinaudoti gindami savo teises, kurias jie kildina iš Sąjungos teisės, pagrįstu, o ne tik teoriniu būdu. Atitinkamai šis principas turėtų būti aiškinamas kaip reikalavimas, kad teisės gynimo priemonėmis, numatytomis pagal nacionalinę teisę, asmenims būtų suteikta teisė reikalauti kompensacijos už žalą, kurią jie patyrė dėl Sąjungos teisės pažeidimo, su sąlyga, kad būtų nepriklausomai vykdomi „Francovich“ reikalavimai.

40 2011 m. rūgėjo mėn. PVM deklaracija apėmė laikotarpį, per kurį buvo priimtas Pakeitimo įstatymas.

41 Logikos požiūriu, atsižvelgiant į tai, kad remiantis pagal nacionalinę praktiką taikomu skaičiavimo metodu kiekvienas referencinis laikotarpis vertinamas nepriklausomai nuo kitų, todėl atsižvelgiant į tai, kad žala, atsiradusi taikant sumokėto atlygio sąlygą, buvo patirta kiekvieno referencinio laikotarpio pabaigoje, palūkanų norma turėjo būti taikoma siekiant kompensuoti infliaciją, atsiradusią kiekvieno referencinio laikotarpio pabaigoje.

42 Labai tikėtina, kad to priežastis yra tai, kad Mokesčių procedūros kodekso 165 straipsnio 2 dalyje numatyta: „bauda už vėlavimą pati savaime negali būti sankcija už vėlavimą“. Tačiau jeigu ši nuostata būtų aiškinama kaip draudžianti mokėti palūkanas už infliaciją, tada manau, kad ji turėtų būti pripažinta prieštaraujančia Sąjungos teisei.

85. Net jei nebūtų reikalaujama, kad kompensacija, kurią valstybės narės privalo mokėti remiantis „Francovich“ reikalavimais, visiškai atlygintų žalą, vis dėlto manau, kad valstybės narės turėtų subjektams atlyginti už kompensacijos vertės infliaciją, kai ji apskaičiuojama remiantis praeities įvykiais, kaip ir pagrindinėje byloje, t. y. nuostolių atsiradimo dieną [43].

86. Manau, kad pagrindinėje byloje, net jei nereikalaujama, kad kompensacijos, kurią turi mokėti valstybės narės, dydis turėtų siekti visišką žalos atlyginimą, turi būti laikoma, kad aptariama nacionalinė praktika neužtikrina adekvačios kompensacijos.

87. Dėl lygiavertiškumo principo jau nurodžiau, kad remiantis šiuo principu reikalaujama, kad visos ieškiniui taikytinos normos būtų vienodai taikomos tiek Sąjungos, tiek panašiems nacionalinės teisės pažeidimu grindžiamiems ieškiniams [44]. Vis dėlto aišku, kad šis principas neįpareigoja valstybės narės išplėsti palankiausių savo nuostatų, reglamentuojančių išieškojimą pagal nacionalinę teisę, taikymą visiems ieškiniams dėl mokesčių arba rinkliavų, surinktų pažeidžiant Sąjungos teisę, sugrąžinimo [45].

88. Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamą nacionalinę kompensavimo tvarką numatyta taikyti ne Mokesčių procedūros kodekso 37 straipsnio 6 dalį, kurioje nustatyta palūkanų normos, dvigubai didesnės už Vengrijos centrinio banko palūkanų normą, o Mokesčių procedūros kodekso 124/C ir 124/D straipsnius, kuriuose numatytas normos, lygios Vengrijos centrinio banko bazinei normai, taikymas.

89. Vis dėlto iš Mokesčių procedūros kodekso 124/C ir 124/D straipsnių formuluotės matyti, kad jie taikomi ne tik tais atvejais, kai Teisingumo Teismas nusprendžia, kad nacionalinė teisė, pavyzdžiui, taikoma Vengrijoje, prieštarauja Sąjungos teisei, bet taip pat, kai *Alkotmánybíróság* (Konstitucinis Teismas) arba *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendžia, kad nacionalinės teisės aktai prieštarauja pagrindiniam Vengrijos įstatymui, o savivaldybės teisės akto atveju – bet kokiai kitai teisės normai.

90. Tokiomis aplinkybėmis atrodo, kad, nors tai turi nustatyti nacionalinis teismas, Mokesčių procedūros kodekso 124/C ir 124/D straipsniai yra *lex specialis*, visų pirma skirti reglamentuoti teismo sprendimo pasekmėms, kai aukštesnės instancijos teismas nustato, kad nacionalinė norma prieštarauja aukštesnės galios normai, kuri vienodai taikoma tiek Sąjungos, tiek nacionalinės teisės pažeidimu grindžiamiems ieškiniams.

91. Reikia pripažinti, kad *Kúria* (Aukščiausiais Teismas) pateiktas motyvas pateisinti 124/C ir 124/D straipsnių, o ne Mokesčių procedūros kodekso 37 straipsnio 6 dalies taikymą, šiek tiek kelia nuostabą. Iš tikrųjų, kaip nurodo šis teismas, šių dviejų straipsnių taikymą galima paaiškinti tuo, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, mokesčių institucijos nepadarė galiojančių nacionalinės teisės aktų pažeidimo, kai taikė sumokėto atlygio sąlygą, nes ta sąlyga tuo metu buvo taikoma. Remiantis tokia formuluote, iš šio paaiškinimo atrodo, kad neigiama tai, jog anksčiau sumokėto atlygio sąlyga prieštarauja Sąjungos teisei *ab initio*.

43 Pagal analogiją žr., pvz., 1993 m. rugpjūčio 2 d. Sprendimą *Marshall* (C-271/91, EU:C:1993:335, 31 punktas) ir 2003 m. gruodžio 4 d. Sprendimą *Evans* (C-63/01, EU:C:2003:650, 68 punktas).

44 2015 m. sausio 28 d. Sprendimas *Starjakob* (C-417/13, EU:C:2015:38, 71 punktas).

45 1998 m. lapkričio 17 d. Sprendimas *Aprile* (C-228/96, EU:C:1998:544, 20 punktas).

92. Nors *Kúria* (Aukščiausiais Teismas) paaiškinimą galima laikyti šiek tiek keliančiu nuostabą, tai savaime nedaro poveikio nacionalinės praktikos suderinamumui su Sąjungos teise. Padariau šią išvadą, nes jei valstybių narių piliečiams taikomos teisės gynimo priemonės atitinka Sąjungos teisę, tai, kad jų taikymo priežastys yra klaidingos, nereiškia, kad jos prieštarauja Sąjungos teisei. Vadinasi, kadangi 124/C ir 124/D straipsniai vienodai taikomi tiek Sąjungos teise, tiek tik nacionaline teise grindžiamoms teisės gynimo priemonėms, lygiavertiškumo principo pažeidimo negali būti nustatyta [46].

93. Atsižvelgdamas į anksčiau išdėstytus argumentus, siūlau taip atsakyti į tris klausimus byloje C-13/18 ir į pirmuosius du klausimus byloje C-126/18: Sąjungos teisės viršenybės principas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismų nurodytomis aplinkybėmis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią apskaičiuojama palūkanų, mokėtinų už žalą, padarytą taikant sumokėto atlygio sąlygą, suma remiantis palūkanų norma, kurią kompetentingas centrinis bankas taiko pagrindinėms refinansavimo operacijoms, nedidinant tos normos taip, kad ji atitiktų normą, pagal kurią apmokestinamasis asmuo, kuris nėra kredito įstaiga, būtų galėjęs pasiskolinti tą pačią sumą, arba taikant palūkanas siekiant kompensuoti mokėtinos kompensacijos vertės infliaciją, kai ši suma buvo apskaičiuota tą dieną, kai žala atsirado.

D. Šeši paskutiniai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimai byloje C-126/18

94. Prieš analizuodamas paskutinius šešis nacionalinio teismo klausimus, iškeltus byloje C-126/18, norėčiau pateikti kelias preliminarias pastabas.

95. Pirma, norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad savo klausimuose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas byloje C-126/18 nurodo PVM direktyvos 183 straipsnį – nuostatą, kurios Vengrija nesilaikė, taikydama anksčiau sumokėto atlygio sąlygą. Vis dėlto, kadangi šiame straipsnyje neminimos jokios procedūros normos, ši nuostata nėra aktuali. Be to, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimuose nurodo tik veiksmingumo principą, man atrodo taip pat būtina nagrinėti klausimus, susijusius su lygiavertiškumo principu, nes šie du principai apriboja procedūrinį savarankiškumą, kuriuo naudojasi valstybės narės, nustatydamos savo kompensacines priemones.

96. Antra, kadangi dauguma šių klausimų yra susiję su sudėtinėmis palūkanomis ir kadangi pagal nagrinėjamą nacionalinę praktiką sudėtinių palūkanų mokėjimas numatytas tik už pavėluotą palūkanų (už pavėluotą kompensacijos mokėjimą) mokėjimą skaičiuojant nuo dienos, kai buvo nustatyta žala [47]. Bet kuriuo atveju atsižvelgiant į šios išvados 78 ir 80 punktus reikia išanalizuoti sąlygas, kuriomis mokamos palūkanos už pavėluotą mokėjimą.

97. Trečia, iš paskutinių šešių klausimų, pateiktų byloje C-126/18, matyti, kad palūkanų gavimo sąlygos yra labai ribojančios. Tačiau iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktų faktinių aplinkybių galima manyti, kad nagrinėjama nacionalinė praktika yra ne tokia ribojanti, kaip atrodo suprantama iš pateiktų klausimų. Iš tikrųjų apmokestinamieji asmenys, kurie nukentėjo nuo

46 Pagal analogiją žr. 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimą *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, 40 punktas). Taip pat atkreipiu dėmesį į tai, kad tiesioginių ieškinių atveju Teisingumo Teismas nusprendė, jog tais atvejais, kai teismo sprendimo motyvais pažeidžiama Sąjungos teisė, bet šio sprendimo rezoliucinė dalis yra pagrįsta kitais teisiniais motyvais, apeliacinį skundą reikia atmesti. Žr., pavyzdžiui, 2018 m. birželio 7 d. Sprendimą *Ori Martin* / *Europos Sąjungos Teisingumo Teismas* (C-463/17 P, EU:C:2018:411, 24 punktas).

47 Atsižvelgiant į šiuo metu pagal Sąjungos teisę nustatytų interesų tipologiją, kurią savo išvadoje byloje *Komisija / IPK International* (C-336/13 P, EU:C:2014:2170) nustatė generalinis advokatas Y. Bot, manau, kad palūkanos, kurios turi būti mokamos už žalą, atsiradusią dėl sumokėto atlygio sąlygos taikymo, taip pat palūkanos, kurios turėjo būti mokamos siekiant kompensuoti infliaciją, patenka į kompensacinių palūkanų sąvoką ir kad, atsižvelgiant į aplinkybes pagrindinėje byloje, delspinigių sąvoka turėtų būti taikoma nurodant delspinigius, mokėtinus už pavėluotą kompensacinių palūkanų mokėjimą.

vadinamosios sumokėto atlygio sąlygos taikymo, vis dėlto turėjo teisę gauti delspinigius, net jei nepateikė jokio specialaus prašymo, jeigu, pateikus prašymą, mokesčių administratorius nesumokėjo kompensacijos per Vengrijos mokesčių procedūros kodekso 37 straipsnio 4 dalyje nustatytą terminą [48].

98. Vis dėlto byloje C-126/18 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar klausimuose nurodytos prielaidos atitinka faktines aplinkybes pagrindinėje byloje.

1. Dėl trečiojo klausimo

99. Trečiuoju klausimu nacionalinis teismas byloje C-126/18 iš esmės siekia išsiaiškinti, ar veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinę praktiką, pagal kurią aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, palūkanų už pavėluotą kompensacijos mokėjimą skaičiavimo data yra ne žalos padarymo pradžios diena ar palūkanų, mokamų kaip kompensacija už pagrindinę žalą, mokėjimo prievolės atsiradimo data, bet veikiau vėlesnė data.

100. Šiuo klausimu norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad prievolė iš esmės kompensuoti visą žalą, padarytą pažeidus Sąjungos teisę, nereiškia, kad atitinkama valstybė narė privalo sumokėti delspinigius už pavėluotą kompensacijos mokėjimą. Iš tikrųjų, tokių delspinigių mokėjimas yra tiesiogiai susijęs ne su atitinkamos valstybės narės padarytu Sąjungos teisės pažeidimu, o tik su objektyviomis aplinkybėmis, kad atitinkama valstybė vėlavo sumokėti skolą.

101. Vis dėlto manau, kad pagal veiksmingumo principą reikalaujama, kad valstybės narės savo teisės aktuose numatytų delspinigių mokėjimą, kai vėluojama sumokėti kompensaciją, kurią turi sumokėti valstybė, vykdydama savo įsipareigojimus pagal Sąjungos teisę. Priešingu atveju valstybės narės neturėtų paskatų mokėti kompensacijos asmenims, kurie nukentėjo dėl Sąjungos teisės pažeidimo, o tai reiškia, kad jų teisė į visą kompensaciją netektų veiksmingumo [49].

102. Pagrindinėje byloje, atrodo, kad *Dalmandi* laikosi nuomonės, kad delspinigiai turėtų būti skaičiuojami nuo tos dienos, kurią buvo panaikinta sumokėto atlygio sąlyga, arba net nuo tos dienos, kai Teisingumo Teismas priėmė 2011 m. liepos 28 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530), nes mokesčių institucija turėtų automatiškai jai kompensuoti už šios sąlygos taikymą.

103. Reikia pripažinti, kad, Teisingumo Teismui nusprendus, jog valstybė narė, taikydama nacionalinės teisės aktus, neįvykdė įsipareigojimų pagal Sąjungos teisę, pagal Sąjungos teisės viršenybės principą reikalaujama, kad ši valstybė narė nedelsdama imtųsi reikiamų veiksmų, kad panaikintų tuos teisės aktus, o nacionalinės valdžios institucijos nedelsdamos nutrauktų jų taikymą [50].

104. Vis dėlto nei pagal Sąjungos teisės viršenybės principą, nei pagal teisės gynimo priemonių veiksmingumo principą nereikalaujama, kad valstybės narės savo iniciatyva atlygintų žalą, kurią jos padarė dėl Sąjungos teisės pažeidimo, arba netgi nutrauktų senaties terminus, organizuodamos administracinę kompensavimo procedūrą, kaip tai padarė Vengrija.

48 Be to, atrodo, kad *Dalmandi* gavo delspinigius už pavėluotą kompensacijos, kurią bendrovė turėjo teisę gauti, mokėjimą, po to, kai pateikė prašymą.

49 Šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimą *Ciup* (C-288/14, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:495, 46 punktas). Kadangi prievolė mokėti delspinigius atsiranda dėl veiksmingumo principo ir teisės į visą kompensaciją, valstybės narės gali laisvai nustatyti delspinigių normą su sąlyga, kad ši norma skatintų administratorių atlyginti žalą.

50 1972 m. liepos 13 d. Sprendimas *Komisija / Italija* (48/71, EU:C:1972:65, 7 punktas). Pagrindinėje byloje tai reiškė, kad Vengrija buvo tik įpareigota savo iniciatyva nebetaikyti apmokėto įsigijimo sąlygos ir grąžinti atskaitytino PVM permoką, kuri vis dar buvo likusi 2011 m. liepos 28 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530) priėmimo dieną.

105. Iš tikrųjų, jeigu Teisingumo Teismas nustato, kad valstybės narės valdžios institucijų priimta teisinė ar administracinė priemonė prieštarauja Sąjungos teisei, ta valstybė privalo panaikinti atitinkamą priemonę ir, taikant „Francovich“ sąlygas, atlyginti bet kokias neteisėtas jų pasekmes [51].

106. Vis dėlto, kaip ne kartą nurodė Teisingumo Teismas, procesinės taisyklės, kuriomis reglamentuojamas kompensacijos išmokėjimas dėl Sąjungos teisės pažeidimo, priklauso nuo nacionalinės teisės, pagal kurią gali būti reikalaujama sumokėti kompensaciją [52]. Taigi vien dėl to, kad po 2011 m. liepos 28 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530) paskelbimo arba net priėmus Pakeitimo įstatymą Vengrija spontaniškai nemokėjo jokios kompensacijos apmokestinamiesiems asmenims, kurie nukentėjo nuo to, kad buvo taikoma sumokėto atlygio sąlyga, už šią kompensaciją automatiškai nepradedami skaičiuoti delspinigiai. *Tik* tais atvejais, kai nacionalinės teisės aktuose numatyta, kad teismui pripažinus, jog nacionalinės teisės aktas pažeidžia aukštesnės galios teisės normą, tokie delspinigiai skaičiuojami *ipso jure* nuo sprendimo paskelbimo, remdamasi lygiavertiškumo principu atitinkama valstybė narė privalo automatiškai taikyti delspinigius.

107. Vadinasi, kadangi valstybės narės atitinkamai automatiškai neprivalo mokėti kompensacijos už žalą, kurią jos padarė dėl Sąjungos teisės pažeidimo, darytina išvada, kad valstybė narė iš esmės gali numatyti, kad delspinigiai nėra skaičiuojami nuo tos dienos, kai buvo padaryta žala.

108. Be to, valstybės narės neprivalo numatyti, kad toks mokėjimas atliekamas nedelsiant po to, kai atitinkama institucija ar teismas nusprendė, kad ši žala turi būti atlyginta.

109. Tiesa, kad vėluodamos sumokėti kompensaciją, mokėtiną pagal Sąjungos teisę, valstybės narės privalo mokėti tokias palūkanas. Vis dėlto negalima tikėtis, kad administratorius sumokės šią kompensaciją nedelsiant, kai pripažįstama padaryta žala [53]. Todėl pagal veiksmingumo principą valstybės narės privalo nustatyti ne tai, kad palūkanų apskaičiavimo pradžios data yra diena, kai atsirado žala, arba palūkanų, mokamų kaip kompensacija už pagrindinę žalą, mokėjimo prievolės atsiradimo data, o veikiau tai, kad jos sumokamos per protingą laikotarpį po to, kai tokia žala buvo pripažinta administracinės institucijos arba teismo.

110. Pagrindinėje byloje, kaip suprantu nacionalinę praktiką, numatyta mokėti tokias palūkanas, kai administracija nesumokėjo palūkanų už žalos atlyginimą per 30 dienų (kai kuriais atvejais – 45 dienų) nuo prašymo dėl kompensacijos pateikimo, o tai, atrodo, yra pagrįstas laikotarpis, per kurį administratorius turi apsvarstyti prašymo pagrįstumą. Todėl toks laikotarpis negali prieštarauti veiksmingumo principui.

111. Dėl lygiavertiškumo principo pažymėtina: kadangi tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas byloje C-126/18 žino, kaip tokios palūkanos taikomos kitomis aplinkybėmis, būtent šis teismas turi nustatyti, ar nagrinėjamu atveju netaikytini trumpesni terminai, kai atitinkama valstybė narė turi sumokėti kompensaciją, remdamasi tik nacionaline mokesčių teise.

112. Atsižvelgdamas į tai, siūlau į trečiąjį klausimą atsakyti, kad teisės gynimo priemonių veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalinės praktikos, pagal kurią aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, palūkanų už pavėluotą kompensacijos mokėjimą skaičiavimo data yra ne palūkanų kaip kompensacijos už pagrindinę žalą mokėjimo prievolės atsiradimo data, bet vėlesnė data, su sąlyga, kad, viena vertus, ši data nėra nukeliama po pagrįstos trukmės laikotarpio po to, kai buvo nustatytas įpareigojimas sumokėti tą kompensaciją, ir, kita vertus, ta pati data yra taikoma tuo atveju, kai vėluojama sumokėti kompensaciją, pagrįstą išimtinai nacionaline teise.

51 Šiuo klausimu žr. 1960 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Humblet / Belgijos valstybė* (6/60-IMM, EU:C:1960:48, p. 569).

52 2018 m. spalio 4 d. Sprendimas *Kantarev* (C-571/16, EU:C:2018:807, 123 punktas). Šis sprendimas yra gana logiškas, nes, siekiant tiksliai atlyginti patirtą žalą ir kiekybiškai ją įvertinti, reikia atsižvelgti į kai kurias faktines aplinkybes, kurias gali žinoti tik susiję asmenys.

53 Pagal analogiją žr. 2018 m. kovo 15 d. Sprendimą *Deichmann* (C-256/16, EU:C:2018:187, 20 punktas).

2. Dėl ketvirtojo klausimo

113. Ketvirtuoju klausimu nacionalinis teismas byloje C-126/18 iš esmės siekia išsiaiškinti, ar veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys, norėdami gauti delspinigius, pateiktų ypatingą prašymą, o kitais atvejais, kai delspinigiai taip pat mokėtini, tokio prašymo nėra reikalaujama, nes tos rūšies delspinigiai apskaičiuojami automatiškai.

114. Šiuo klausimu manau, jog reikalavimas, kad apmokestinamieji asmenys pateiktų ypatingą prašymą, pats savaime neprieštarauja veiksmingumo principui. Iš tikrųjų toks reikalavimas, remiantis Teisingumo Teismo formuluote, kaip nurodyta pirma, neturi būti toks, kad Sąjungos teisės suteiktų teisių įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas[54]. Vis dėlto, jeigu toks reikalavimas būtų taikomas atgaline data apmokestinamiesiems asmenims, pareiškusiems ieškinį prieš Teisingumo Teismui nusprendžiant dėl sumokėto atlygio sąlygos suderinamumo su Sąjungos teise, dėl šio reikalavimo tokie ieškiniai prarastų (arba bent galėtų prarasti) svarbą[55], todėl jis turėtų būti vertinamas kaip prieštaraujantis veiksmingumo principui.

115. Dėl lygiavertiškumo principo, kaip jis suformuluotas, pažymėtina, kad iš pateikto klausimo galima daryti prielaidą, kad šis principas buvo pažeistas. Iš tiesų, kaip jau paaiškinta, pagal lygiavertiškumo principą reikalaujama, kad tos pačios procedūros normos būtų vienodai taikomos tiek Sąjungos, tiek nacionalinės teisės pažeidimu grindžiamiems ieškiniams[56].

116. Vis dėlto pagrindinėje byloje iš tam tikros informacijos bylos medžiagoje aplinkybės galima manyti, kad, priešingai prielaidai, kuria grindžiamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktas ketvirtasis klausimas, ypatingą prašymą reikia pateikti ne tik tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos šioje byloje (t. y. Sąjungos teisės pažeidimas), bet ir kai kuriais kitais atvejais, išimtinai patenkančiais į nacionalinės teisės taikymo sritį.

117. Taigi siūlau ketvirtąjį klausimą performuluoti ir į jį atsakyti, kad veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalinės praktikos, pagal kurią reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys, norėdami gauti delspinigius, pateiktų ypatingą prašymą, jeigu tas reikalavimas vienodai taikomas, neatsižvelgiant į tai, ar skola, už kurią vėluojama sumokėti, atsirado dėl to, kad pažeista Sąjungos ar nacionalinė teisė.

3. Penktasis ir aštuntasis klausimai

118. Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia nacionalinę praktiką, pagal kurią delspinigiai gali būti skaičiuojami tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo pateikė prašymą, pagal kurį palūkanų nėra konkrečiai reikalaujama, o prašoma grąžinti atskaitytino PVM permoką, kuri buvo susidariusi tą dieną, kai buvo panaikinta sumokėto atlygio sąlyga.

54 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimas *PORR Építési Kft.* (C-691/17, EU:C:2019:327, 39 punktas).

55 Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, valstybės narės gali laisvai taikyti naujus teisės aktus situacijų, atsiradusių taikant ankstesnį teisės aktą, būsimam poveikiui. Žr. 1999 m. birželio 29 d. Sprendimą *Butterfly Music* (C-60/98, EU:C:1999:333, 25 punktas). Vis dėlto teisėtų lūkesčių apsaugos principas prieštarauja tam, kad nacionalinės teisės akto pakeitimas atgaline data atimtų iš apmokestinamojo asmens teisę, kurią jis įgijo pagal ankstesnį teisės aktą. 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 39 punktas).

56 2015 m. sausio 28 d. Sprendimas *Starjakob* (C-417/13, EU:C:2015:38, 71 punktas). Tačiau šis principas nebus pažeistas, jeigu pagal nacionalinės teisės aktus reikalaujama pateikti ypatingą prašymą sumokėti delspinigius, nors tokio prašymo nėra numatyta kitų palūkanų rūšims. Iš tikrųjų, kadangi pagal lygiavertiškumo principą reikalaujama, kad tos pačios procedūros normos būtų taikomos veiksmams, grindžiamiems Sąjungos teise, ir panašiems veiksmams, grindžiamiems nacionaline teise, tai netrukdo taikyti skirtingų procedūros normų nepanašioms palūkanoms.

119. Šis klausimas yra panašus į aštuntąjį klausimą, kuriuo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai draudžia nacionalinę praktiką, pagal kurią gali būti reikalaujama mokėti delspinigius tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo gali prašyti grąžinti atskaitytino PVM permoką už mokestinį laikotarpį, per kurį buvo panaikinta sumokėto atlygio sąlyga.

120. Abu šiuos klausimus nagrinėsiu kartu, net jei, kaip suprantu, tarp jų abiejų yra nedidelis skirtumas: penktasis klausimas susijęs su oficialiu reikalavimu, t. y. kad apmokestinamasis asmuo pateiktų prašymą, kuris nėra susijęs su skola, kurią vėluojama sumokėti, o aštuntasis klausimas susijęs su esmine sąlyga, t. y. kad apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę prašyti grąžinti atskaitytino PVM permoką už mokestinį laikotarpį, per kurį buvo panaikinta atitinkama Sąjungos teisei prieštaraujanti nuostata.

121. Šiuo klausimu turiu pripažinti, kad praktika, pagal kurią apmokestinamas asmuo turi pateikti ypatingą prašymą dėl delspinigių, nors neįprasta, neturi tokio poveikio, kad remiantis ja tampa praktiškai neįmanoma arba pernelyg sunku pasinaudoti teisėmis, kurios suteikiamos pagal Sąjungos teisinę tvarką. Todėl tokia sąlyga neprieštarauja veiksmingumo principui, jeigu įvykdomos šios toliau nurodytos dvi sąlygos.

122. Pirma, apmokestinamajam asmeniui turi būti pakankamai aiškiai ir laiku pranešta apie tai, kad reikia pateikti tokį prašymą, kad būtų galima gauti delspinigius.

123. Antra, šis reikalavimas neturi būti susijęs su jokia esmine sąlyga. Visų pirma šis reikalavimas neturėtų apriboti delspinigių mokėjimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie turėjo atskaitytino PVM permoką, kai sumokėto atlygio sąlyga buvo panaikinta. Iš tikrųjų žala, patirta dėl skolos atsiradimo galėjo atsirasti gerokai prieš mokestinį laikotarpį, po kurio buvo panaikinta sumokėto atlygio sąlyga. Tokiomis aplinkybėmis apmokestinamasis asmuo turėtų turėti teisę reikalauti delspinigių, jeigu kompensacija už tą žalą būtų sumokėta vėliau (jei nesibaigė senaties terminas), net jeigu jis daugiau neturi atskaitytino PVM.

124. Manau, kad pagal veiksmingumo principą valstybės narės negali apriboti delspinigių mokėjimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie turi atskaitytino mokesčio permoką, kai sumokėto atlygio sąlyga buvo panaikinta.

125. Dėl lygiavertiškumo principo pažymėtina, kad šis principas gali būti pažeistas, jei penktajame ir aštuntajame klausimuose nurodyti reikalavimai taikomi tik pavėluoto kompensacijos, atsiradusios dėl Sąjungos teisės pažeidimo, o ne dėl nacionalinės teisės normos pažeidimo, sumokėjimo atveju. Tačiau trūksta informacijos, kad būtų galima nustatyti, ar iš tikrųjų taip yra pagrindinėje byloje [57].

126. Žinoma, būtų visiškai kitaip, jei reikalavimas turėti teisę reikalauti atskaitytino PVM permoką per ataskaitinį laikotarpį, kai buvo panaikinta aptariama Sąjungos teisei prieštaraujanti nuostata, būtų taikomas tik reikalavimams dėl palūkanų už pavėluotą kompensacijos mokėjimą už labai konkretų laikotarpį, kai atskaitytino PVM permoka buvo nurodyta PVM deklaracijoje, pateiktoje prieš priimant Pakeitimo įstatymą.

127. Tokiu atveju, kadangi minėtas reikalavimas nesutrukdytų mokėti palūkanų už pavėluotą kompensacijos sumos už žalą, kuri atsirado mokesčių mokėtojui, kuris nebeturėjo atskaitytino PVM, kai buvo panaikinta sumokėto atlygio sąlyga, prieš šį laikotarpį, mano nuomone, veiksmingumo principo pažeidimas negalėtų būti nustatytas. Iš tiesų šis reikalavimas paprasčiausiai prilygtų patikrinimui, ar esama faktinės žalos, paprašant atitinkamų asmenų nurodyti, ar jie turi atskaitytino PVM permoką už einamą mokestinį laikotarpį.

57 Kadangi pagal tokį reikalavimą būtų nustatytas konkretus terminas, per kurį būtų skaičiuojami delspinigiai, reikėtų patikrinti, ar toks reikalavimas taip pat taikomas panašiomis aplinkybėmis, kurios grindžiamos išimtinai nacionaline teise.

128. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau atsakyti į penktąjį ir aštuntąjį klausimus taip, kad veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys nacionalinės praktikos, pagal kurią delspinigiai gali būti mokami tik tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo pateikia reikalavimą, kurio turinys susijęs ne su kompensacijos mokėjimu dėl visos žalos, padarytos pritaikius sumokėto atlygio sąlygą, bet su šios sąlygos panaikinimo dieną turimos atskaitytino PVM permokos grąžinimu, jei, norint pateikti tokį prašymą, apmokestinamajam asmeniui nereikia turėti atskaitytino PVM permokos; toks reikalavimas taip pat taikomas, kai vėluojama sumokėti kompensaciją, atsiradusią dėl nacionalinės teisės normos pažeidimo.

4. Dėl šeštojo klausimo

129. Šeštuoju klausimu nacionalinis teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinę praktiką, pagal kurią delspinigiai yra skaičiuojami tik už finansinius nuostolius, atsiradusius per ataskaitinį PVM laikotarpį iki prašymo pateikimo.

130. Šiuo klausimu būtina prisiminti, kad susiklosčius aplinkybėms, kaip pagrindinėje byloje, žala buvo padaryta tada, kai, nurodžius mokesčių deklaracijos formoje atskaitytino PVM permoką, mokesčių institucija jos negrąžino per nacionalinėje teisėje nustatytą laikotarpį.

131. Taigi, darant prielaidą, kad delspinigiai skaičiuojami tik nuo žalos, patirtos per PVM ataskaitinį laikotarpį iki prašymo pateikimo, sumos, pagal nacionalinę praktiką, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, viena vertus, reikalaujama pateikti prašymą dėl kiekvieno mokestinio laikotarpio, ir, kita vertus, nustatomas senaties terminas. Šis senaties terminas atitinka likusį mokestinį laikotarpį, per kurį susidarė finansiniai nuostoliai, pratęstas tolesnio mokestinio laikotarpio trukme. Dabar siūlau šiuos du nacionalinės praktikos padarinius nagrinėti atskirai.

132. Jeigu pagal nacionalinę praktiką apmokestinamieji asmenys privalo pateikti prašymą konkrečiu atveju, kai jie teigia patyrę nuostolių ar žalos, neatrodo, kad tokia praktika prieštarauja veiksmingumo ar lygiavertiškumo principams, su sąlyga, kad tai taip pat taikoma tuo atveju, kai vėluojama grąžinti skolą, atsiradusią dėl nacionalinės teisės normos pažeidimo [58].

133. Jeigu šia nacionaline praktika sukuriamas senaties terminas, tai gali būti prieštarauti veiksmingumo principui, jeigu tas senaties terminas yra per trumpas, kad pakankamai apdairus ir nuovokus subjektas pateiktų prašymą dėl delspinigių, atsižvelgiant į formalių reikalavimų, kurių reikalaujama šiuo klausimu, apimtį ir į šiam asmeniui pateiktą svarbią informaciją.

134. Taip pat būtų tuo atveju, jeigu nacionalinė praktika būtų taikoma atgaline data, t. y. laikotarpiams iki jos priėmimo ir taip būtų užkirstas kelias palūkanų už pavėluotą žalos atlyginimą mokėjimui, susijusias su bet kuriuo laikotarpiu iki reikalavimo pateikimo. Tokiu atveju mokesčių mokėtojai negalėtų laikytis senaties termino, nes jie nebūtų galėję numatyti, kad tokia praktika bus priimta. Tačiau tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

135. Kalbant apie lygiavertiškumo principą, nacionalinis teismas turi nustatyti, ar bent vienu atveju, esant panašioms aplinkybėms, panašus laikotarpis taikomas skolai, pagrįstai išimtinai nacionaline teise

58 Išsamesnę analizę žr. šios išvados 114 ir 121 punktuose.

136. Taigi į šeštąjį klausimą siūlau atsakyti, kad veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami kaip, kad jais nedraudžiama nacionalinė praktika, kuria remiantis delspinigiai yra skaičiuojami tik už finansinių nuostolių sumą, susidariusią per PVM ataskaitinį laikotarpį prieš pateikiant reikalavimą, jeigu toks nacionalinėje praktikoje nustatytas senaties terminas nėra per trumpas, kad pakankamai apdairus ir nuovokus subjektas galėtų pateikti prašymą dėl delspinigių, ir jei tokia sąlyga nėra taikoma atgaline data ir taip pat yra taikoma tuo atveju, kai vėluojama sumokėti skolą, atsiradusią dėl nacionalinės teisės normos pažeidimo.

5. Dėl septintojo klausimo

137. Septintuoju klausimu nacionalinis teismas siekia išsiaiškinti, ar veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinę praktiką, pagal kurią iš apmokestinamojo asmens galutinai atimama galimybė pareikšti reikalavimą dėl delspinigių remiantis tuo, kad, viena vertus, sumokėto atlygio sąlyga galiojo tuo metu, kai jie buvo taikomi, ir, kita vertus, senaties terminas tokiam reikalavimui įvykdyti yra pasibaigęs.

138. Kalbant apie pirmą klausimo dalį, reikėtų dar kartą priminti, kad delspinigių mokėjimas yra būtina sąlyga, siekiant užtikrinti visų subjektų teisės veiksmingumą gauti visišką kompensaciją už bet kokią žalą, padarytą pažeidus Sąjungos teisės aktus. Todėl manau, kad tai, jog nuostata, kuri vėliau buvo pripažinta prieštaraujančia Sąjungos teisei, galiojo tuo metu, kai ji buvo taikoma, negalėtų pateisinti delspinigių netaikymo [59].

139. Kalbėdamas apie antrą klausimo dalį norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, jog nustatyti protingi terminai ieškiniui pareikšti atitinka Sąjungos teisę [60], net jei suėjus šiems terminams ieškinys ar jo dalis privalo būti atmesti [61]. Tačiau tam, kad senaties terminai, taikomi ieškiniams dėl žalos atlyginimo už Sąjungos teisės pažeidimus, būtų suderinami su Sąjungos teise, jie taip pat turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus.

140. Pagrindinėje byloje pagal nacionalinę praktiką numatytas dvigubas senaties terminas [62].

141. Pirmasis susijęs su mokesčio deklaracijos laikotarpiu, už kurį gali būti prašoma kompensacijos. Remiantis Teisingumo Teismui pateiktoje byloje esančia informacija, pagal nacionalinę praktiką remiantis Mokesčių procedūros kodekso 164 straipsnio 1 dalimi numatyta, kad gali būti kompensuojama tik žala, padaryta nuo paskutinio 2005 m. ataskaitinio laikotarpio.

59 Vis dėlto pagrindinėje byloje šis pagrindas buvo pateiktas siekiant pagrįsti ne delspinigių nemokėjimą, bet palūkanų normą, paprastai lygią dvigubai nacionalinio banko nustatytai normai, kuri taikoma apskaičiuojant kompensaciją už sumokėto atlygio sąlygos taikymą.

60 Žr., pvz., 2014 m. birželio 19 d. Sprendimą *Specht ir kt.* (C-501/12–C-506/12, C-540/12 ir C-541/12, EU:C:2014:2005, 115 punktas).

61 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimas *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, 42 punktas).

62 Ši dviguba riba leidžia manyti, kad priėmus Pakeitimo įstatymą buvo nutrauktas senaties terminų taikymo laikotarpis.

142. Neatrodo, kad toks senaties terminas prieštarauja veiksmingumo principui, nes dėl jo asmenims netampa neįmanoma arba pernelyg sudėtinga naudotis pagal Sąjungos teisinę tvarką suteikiamomis teisėmis[63]. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas jau pripažino, kad trejų[64] ar net dvejų[65] metų senaties terminas yra suderinamas su Sąjungos teise. Be to, neatrodo, kad šis laikotarpis prieštarautų lygiavertiškumo principui, nes tas pats penkerių metų senaties terminas taikomas kompensacinėms teisės gynimo priemonėms, kurios grindžiamos nacionalinės teisės pažeidimu. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi tai patikrinti.

143. Antrasis senaties terminas susijęs su laikotarpiu, per kurį apmokestinamieji asmenys turėjo pateikti savo reikalavimą dėl kompensacijos.

144. Šiuo klausimu iš bylos C-126/18 faktinių aplinkybių, kurios Vengrijos vyriausybės taip pat buvo paminėtos per posėdį, matyti, kad, net jei apmokestinamieji asmenys nebuvo pateikę ypatingo prašymo, jie galėjo per penkerius metus nuo sumokėto atlygio sąlygos panaikinimo pateikti prašymą dėl kompensacijos.

145. Kadangi senaties terminas nepradedamas skaičiuoti nuo žalos atsiradimo momento, atrodo, kad pagal nacionalinę praktiką pradinis senaties terminas, numatytas Mokesčių procedūros kodekso 164 straipsnio 1 dalyje, yra pratęsiamas[66]. Jei tai teisinga, Vengrija viršijo tai, ko reikalaujama pagal Sąjungos teisę, t. y. nustatyti pakankamą senaties terminą, kad subjektai galėtų naudotis pagal Sąjungos teisinę tvarką jiems suteiktomis teisėmis. Nesuprantu, kaip tokiomis aplinkybėmis gali būti pažeistas veiksmingumo principas.

146. Kalbant apie lygiavertiškumo principą, iš bylos medžiagos nematyti, kad palankesnis laikotarpis būtų taikomas tada, kai *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) nustatė, kad nuostata prieštarauja aukštesnės galios nacionalinės teisės normai.

147. Taigi, siūlau į septintąjį klausimą atsakyti, kad veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinę praktiką, pagal kurią iš apmokestinamojo asmens galutinai atimama galimybė pareikšti reikalavimą dėl delspinigių remiantis tuo, kad sumokėto atlygio sąlyga galiojo tuo metu, kai ji buvo taikyta. Tačiau šie principai nedraudžia nacionalinės praktikos, pagal kurią iš apmokestinamojo asmens galutinai atimama galimybė reikalauti delspinigių, nes tokio ieškinio senaties terminas yra pasibaigęs, jei tas senaties terminas: i) nėra nepagrįstai trumpas; ir ii) taip pat taikomas ir pavėluotiems skolų, susijusių su žala, padaryta taikant nuostatą, kuri pažeidžia nacionalinę teisę, mokėjimams. Tam, kad būtų išvengta bet kokių galimų abejonių, turiu pasakyti, kad akivaizdu, jog nagrinėjamu atveju taikytinas penkerių metų senaties terminas pats savaime negali būti laikomas nepagrįstai trumpu laikotarpiu.

63 Atitinkamai, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad nacionalinės teisės aktai prieštarauja Sąjungos teisei, atitinkamos valstybės narės nėra įpareigotos peržiūrėti aplinkybes, kurios tapo galutinės išnaudojus visas įmanomas teisės gynimo priemones arba pasibaigus tokioms priemonėms nustatytiems terminams. Žr., pavyzdžiui, 1988 m. kovo 8 d. Sprendimą *Brown / Teisingumo Teismas* (125/87, EU:C:1988:136, 14 punktas) ir pagal analogiją 2003 m. rugsėjo 30 d. Sprendimą *Köbler* (C-224/01, EU:C:2003:513, 38 punktas), 2006 m. kovo 16 d. Sprendimą *Kapferer* (C-234/04, EU:C:2006:178, 20 punktas) ir 2014 m. liepos 10 d. Sprendimą *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, 58 punktas).

64 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Barth* (C-542/08, EU:C:2010:193, 28 punktas).

65 2011 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Banca Antoniana Popolare Veneta* (C-427/10, EU:C:2011:844, 25 punktas). Institucijų tarnautojų ir darbuotojų mokamo Bendrijos mokesčio atveju apeliacijos laikotarpis yra laikotarpis, numatytas Europos Sąjungos pareigūnų tarnybos nuostatuose ir kitų Europos Sąjungos tarnautojų įdarbinimo sąlygose. Remiantis Bendrojo Teismo jurisprudencija, laikotarpis yra trys mėnesiai nuo atlyginimo lapelio, kuris aiškiai ir pirmą kartą atspindi piniginio pobūdžio sprendimą. Žr., pvz., 2017 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Campo ir kt.* / EIVT (T-577/16, nepaskelbtas Rink., EU:T:2017:909, 34–36 punktai).

66 Remdamasi ta nuostata Vengrija galėjo atsisakyti patenkinti reikalavimus, susijusius su žala, kuri buvo padaryta praėjus daugiau nei penkeriems metams po kalendorinių metų, kuriais turėjo būti pateikta su šiuo mokesčiu susijusi deklaracija ar pranešimas, arba, jei tokios deklaracijos arba pranešimo nebuvo, laikotarpiu, per kurį mokestis turėjo būti sumokėtas.

V. Išvada

148. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedo administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) ir *Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Seksardo administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) pateiktus klausimus:

1. Sąjungos teisės viršenybės principas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismų nurodytomis aplinkybėmis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią apskaičiuojama palūkanų, mokėtinų už žalą, padarytą taikant sumokėto atlygio sąlygą, suma remiantis palūkanų norma, kurią kompetentingas centrinis bankas taiko pagrindinėms refinansavimo operacijoms, nedidinant tos normos taip, kad ji atitiktų normą, pagal kurią apmokestinamasis asmuo, kuris nėra kredito įstaiga, būtų galėjęs pasiskolinti tą pačią sumą, arba taikant palūkanas siekiama kompensuoti mokėtinos kompensacijos vertės infliaciją, kai ši suma buvo apskaičiuota tą dieną, kai žala atsirado.

2. Teisės gynimo priemonių veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, palūkanų už pavėluotą kompensacijos mokėjimą skaičiavimo data yra ne palūkanų kaip kompensacijos už pagrindinę žalą mokėjimo prievolės atsiradimo data, bet vėlesnė data, su sąlyga, kad, viena vertus, ši data nėra nukeliama po pagrįstos trukmės laikotarpio po to, kai buvo nustatytas įpareigojimas sumokėti tą kompensaciją, ir, kita vertus, ta pati data yra taikoma tuo atveju, kai vėluojama sumokėti kompensaciją, pagrįstą išimtinai nacionaline teise.

3. Veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalinės praktikos, pagal kurią reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys, norėdami gauti delspinigius, pateiktų ypatingą prašymą, jeigu tas reikalavimas vienodai taikomas neatsižvelgiant į tai, ar skola, už kurią vėluojama sumokėti, atsirado dėl to, kad pažeista Sąjungos teisė ar nacionalinė teisė.

4. Veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami kaip, kad jie nedraudžia nacionalinės praktikos, pagal kurią delspinigiai gali būti mokami tik tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo pateikia reikalavimą, kurio turinys susijęs ne su kompensacijos mokėjimu dėl visos žalos, padarytos pritaikius sumokėto atlygio sąlygą, bet su šios sąlygos panaikinimo dieną turimos atskaitytino PVM permokos grąžinimu, jei, norint pateikti tokį prašymą, apmokestinamajam asmeniui nereikia turėti atskaitytino PVM permokos; toks reikalavimas taip pat taikomas, kai vėluojama sumokėti skolą, atsiradusią dėl nacionalinės teisės normos pažeidimo.

5. Veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami kaip, kad jie nedraudžia nacionalinės praktikos, kuria remiantis delspinigiai yra skaičiuojami tik nuo finansinių nuostolių, kurie atsirado per PVM ataskaitinį laikotarpį iki reikalavimo pateikimo, sumos, jeigu toks nacionalinėje praktikoje nustatytas senaties terminas nėra per trumpas, kad pakankamai apdairus ir nuovokus subjektas galėtų pateikti prašymą dėl delspinigių, ir jei tokia sąlyga netaikoma atgaline data ir taip pat yra taikoma tuo atveju, kai vėluojama sumokėti skolą, atsiradusią dėl nacionalinės teisės normos pažeidimo.

6. Veiksmingumo ir lygiavertiškumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinę praktiką, pagal kurią iš apmokestinamojo asmens galutinai atimama galimybė pareikšti reikalavimą dėl delspinigių remiantis tuo, kad sumokėto atlygio sąlyga galiojo tuo metu, kai ji buvo taikyta. Tačiau šie principai nedraudžia nacionalinės praktikos, pagal kurią iš apmokestinamojo asmens galutinai atimama galimybė reikalauti delspinigių, nes tokio ieškinio senaties terminas yra pasibaigęs, jei tas senaties terminas: (i) nėra pernelyg trumpas ir (ii) yra taip pat taikomas ir pavėluotiems skolų, susijusių su žala, padaryta taikant nuostatą, kuri pažeidžia nacionalinę teisę, mokėjimams.