Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
GERARD HOGAN
esitatud 11. septembril 2019[1]

Liidetud kohtuasjad C-13/18 ja C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
versus
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari))
ja
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
versus
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szekszárdi haldus- ja töökohus, Ungari))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Liikmesriikide vastutus – Õigus täielikule hüvitisele või õigus piisavale hüvitisele – Tekitatud kahju hüvitamiseks maksmisele kuuluva intressi arvutamine – Tõhususe põhimõte ja võrdväärsuse põhimõte – Kohaldamisala

1. Käesolevad kaks eelotsusetaotlust, mille on esitanud Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari) ja Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szekszárdi haldus- ja töökohus, Ungari), puudutavad seda, millise ulatusega on õigus saada hüvitist, kui liikmesriik jätab täitmata liidu õigusest tulenevad kohustused.

2. Eelotsusetaotlused on esitatud kohtumenetlustes, milles Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) ning Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) vaidlevad Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága'ga (Ungari riikliku maksu- ja tolliameti vaiete osakond). Need puudutavad küsimust, kas Ungari valitsuse praktika, mille kohaselt antakse käibemaksukohustuslastele hüvitist riigi õigusnormides sätestatud tingimuse kohaldamise eest, mille Euroopa Kohus luges hiljem liidu õiguse vastaseks, on õiguspärane. Teen ettepaneku selgitada, et see liikmesriigi praktika näib ulatuvat mõnes aspektis kaugemale sellest, mida nõuab liidu õigus, teistes aspektides aga ei vasta nendele nõuetele.

3. Enne esitatud küsimuste käsitlemist on aga vaja kõigepealt viidata asjakohastele liidu ja liikmesriigi õiguse sätetele.

1 Algkeel: inglise.

I. Liidu õigus

A. Direktiiv 2006/112

4. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklis 183 on sätestatud:

„Kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi.

Liikmesriigid võivad siiski tagastusest või ülekandmisest keelduda, kui ülejäägi summa on tühine.“

B. Liikmesriigi õigus

1. Käibemaksu tagastamise menetlust reguleerivad eeskirjad

5. 2011. aasta CXXIII seadus, millega muudetakse ühtlustamise eesmärgil 2007. aasta CXXVII seadust käibemaksu kohta ja millega reguleeritakse maksu tagastamise erimenetlust (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény; edaspidi „käibemaksuseaduse muutmise seadus“), sisaldab järgmisi sätteid:

„§ 1

(1) Summade kohta, mille suhtes maksukohustuslane ei saanud viimases käibedeklaratsioonis, mille ta oli kohustatud esitama enne käesoleva seaduse jõustumist (edaspidi „käibedeklaratsioon“), kasutada oma tagasinõudeõigust vastavalt käesoleva seadusega kehtetuks tunnistatud [2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, edaspidi „käibemaksuseadus)] § 186 lõigetele 2–4, võib maksukohustuslane – üksnes selle summa ulatuses, mille ta deklareeris maksuna tasumata omandamistehingutelt – esitada kuni 20. oktoobrini 2011 maksuhaldurile tagasinõude selleks ette nähtud vormis; sellest perioodist olenemata võib maksukohustuslane lugeda eespool nimetatud summad tema suhtes kehtivale skeemile vastavas käibedeklaratsioonis kirjeteks, mille võrra väheneb maks, mida ta on kohustatud tasuma, või kasutada käibedeklaratsioonis oma tagasinõudeõigust. See taotlus loetakse deklaratsiooniks [2003. aasta XCII seaduse maksukorralduse seadustiku kohta (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény)] sätete tähenduses. Selle taotluse esitamise tähtaega ei saa pikendada.

(2) Oma taotluses, mis on esitatud 20. oktoobriks 2011, võib maksukohustuslane taotleda maksuhaldurilt uue auditi läbiviimist käesoleva seaduse jõustumisele eelnenud perioodi käibe kohta, et kontrollida varem tuvastatud õiguslikke tagajärgi üksnes juhul, kui talle on määratud eelmise auditi järel jõustunud otsusega maksualane trahv või viivis vastavalt käesoleva seadusega kehtetuks tunnistatud [käibemaksuseaduse] § 186 lõigetele 2–4 või [1992. aasta LXXIV seaduse käibemaksu kohta (általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, edaspidi „varasem käibemaksuseadus)] § 48 lõikele 7. Maksukohustuslane võib niisuguse taotluse esitada ka juhul, kui ta ei tugine käesoleva artikli lõike 1 sätetele. Selle taotluse esitamise tähtaeg on aegumistähtaeg, millest ei saa maksukohustuslast vabastada.

[…]

§ 3

Käesoleva seadusega kehtetuks tunnistatud [käibemaksuseaduse] § 186 lõiked 2–4 ja [varasema käibemaksuseaduse] § 48 lõige 7 ei ole kohaldatavad juhtumitele, mis on käesoleva seaduse jõustumiskuupäeval lahendamata, ega pärast seda kuupäeva menetlusse antud juhtumitele."

2. Ungari maksukorralduse seadustik

6. Maksukorralduse seadustikku käsitleva 2003. aasta XCII seaduse (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, edaspidi „maksukorralduse seadustik") algredaktsioonis, mida Ungari valitsus on oma seisukohtades, mis on ainsad Euroopa Kohtule esitatud seisukohad, osundanud[2], oli § 37 lõigetes 4 ja 6 sätestatud:

„4. Eelarvest maksukohustuslasele makstava toetuse väljamaksmise tähtpäeva reguleerivad käesoleva seaduse või eriseaduse lisad. Toetus eelarvest või nõude korral tagastatav käibemaks tuleb välja maksta 30 päeva jooksul alates taotluse (deklaratsiooni) saamisest, kuid mitte enne maksetähtpäeva, kusjuures kui tagastatava käibemaksu summa ületab 500 000 Ungari forintit [(HUF)], pikeneb maksetähtaeg 45 päevani. […]

[…]

(6) Kui maksuhaldur maksmisega hilineb, maksab ta iga viivitatud päeva eest viivisega samaväärset intressi. […]".

7. Maksukorralduse seadustiku §-s 124/C, redaktsioonis, mida tsiteerisid eelotsusetaotluse esitanud kohtud[3], on sätestatud:

„(1) Kui Alkotmánybíróság [(konstitutsioonikohus, Ungari)], Kúria [(Ungari kõrgeim kohus)] või Euroopa Liidu Kohus leiavad tagasiulatuvalt, et maksukohustust loov õigusnorm on vastuolus põhiseadusega või Euroopa Liidu siduva õigusaktiga või kohaliku omavalitsuse määruse korral muu õigusnormiga, ning sellest kohtu otsusest tekib maksukohustuslasele õigus saada käesoleva paragrahvi sätete alusel hüvitist, annab algne maksuhalduri asutus maksukohustuslase taotlusel hüvitise vastavalt asjaomases otsuses näidatud korrale.

(2) Maksukohustuslane võib esitada oma taotluse maksuhaldurile kirjalikult 180 päeva jooksul alates Alkotmánybírósági [(konstitutsioonikohus, Ungari)], Kúria [(Ungari kõrgeim kohus)] või Euroopa Liidu Kohtu otsuse avaldamisest või teatavakstegemisest; pärast selle tähtaja möödumist esitatud hüvitustaotlusi ei rahuldata. Maksuhaldur jätab taotluse rahuldamata, kui hüvitise taotlemise õigus on nimetatud otsuse avaldamise või teatavakstegemise kuupäevaks aegunud.

[…]

(6) Kui maksukohustuslase õigus maksu tagastamisele on põhjendatud, maksab maksuhaldur – tagastamise ajal – tagastatavalt maksult intressi, mille määr võrdub keskpanga baasintressimääraga ja mida arvutatakse alates maksu maksmise kuupäevast kuni tagastamisotsuse jõustumise kuupäevani. Tagastamiskohustus tekib tagastamisotsuse jõustumiskuupäeval ja tagastusmakse tuleb teha 30 päeva jooksul alates kuupäevast, mil tagastamiskohustus tekkis. Käesoleva paragrahviga reguleeritava tagastamise, välja arvatud § 37 lõige 6, suhtes kohaldatakse *mutatis mutandis* sätteid, mis käsitlevad eelarveliste toetuste väljamaksmist."

2 Tundub, et mitmele muudatusele vaatamata on selle sätte sisu põhiosas samaks jäänud, välja arvatud see, et 45-päevane tähtaeg on nüüd kohaldatav juhul, kui tagastamisnõude summa ületab 1 000 000 Ungari forintit.

3 Näib, et selle sätte kuni 31. detsembrini 2011 kehtinud redaktsioonis ei ole Kúriat kohtute seas mainitud.

8. Maksukorralduse seadustiku § 124/D lõigetes 1–3, redaktsioonis, mida tsiteerisid eelotsusetaotluse esitanud kohtud, on sätestatud:

„(1) Kui käesolevas paragrahvis ei ole sätestatud teisiti, kohaldatakse käibemaksu mahaarvamise õigusel põhinevate tagastamistaotluste suhtes § 124/C sätteid.

(2) Maksukohustuslane võib kasutada eespool lõikes 1 viidatud õigust maksu korrigeerimise deklaratsiooni teel, mis esitatakse 180 päeva jooksul alates Alkotmánybírósági [(konstitutsioonikohus, Ungari)] või Euroopa Liidu Kohtu otsuse avaldamisest või teatavakstegemisest, seoses deklaratsiooni või deklaratsioonidega, mis vastab või vastavad majandusaastale või majandusaastatele, mil asjasse puutuv mahaarvamise õigus tekkis. Pärast selle tähtaja möödumist esitatud hüvitustaotlusi ei rahuldata.

(3) Kui maksu korrigeerimise deklaratsiooni teel parandatud deklaratsioonist nähtub, et maksukohustuslasel on õigus maksutagastusele kas tema maksukohustuse vähenemise või tagastatava summa suurenemise tõttu – võttes arvesse ka mahaarvamise õiguse kuupäeval kehtinud käibemaksualastes õigusnormides sätestatud maksu tagastamise tingimusi, mis tuleb registreerida negatiivselt –, kohaldab maksuhaldur tagastatavale summale intressimäära, mis võrdub keskpanga baasintressimääraga ja mis arvutatakse alates maksu korrigeerimise deklaratsiooniga parandatud deklaratsioonis või deklaratsioonides näidatud maksekuupäevast või -tähtpäevast – või maksu maksmise kuupäevast, kui see on hilisem – kuni selle kuupäevani, mil esitati maksu korrigeerimise deklaratsioon. Tagastus – mille suhtes kohaldatakse eelarvest toetuste väljamaksmisega seotud sätteid – tuleb teha 30 päeva jooksul alates maksu korrigeerimise deklaratsiooni esitamise kuupäevast.“

9. Sama seadustiku § 135 lõikes 4, redaktsioonis, mida tsiteerisid eelotsusetaotluse esitanud kohtud, on sätestatud:

„Kui maksuhaldur on teinud õigusvastase otsuse või määranud talle esitatud teabe põhjal maksu kindlaks õigusvastaselt ja maksukohustuslasel on seetõttu õigus maksu tagastamisele, maksab maksuhaldur tagastatavalt summalt intressi sama määraga nagu viivist, välja arvatud juhul kui viga maksu kindlaksmääramisel on omistatav põhjusele, mis tekkis maksukohustuslase või andmeid esitama kohustatud isiku vastutusalas.“

10. Maksukorralduse seadustiku § 164 lõikes 1, redaktsioonis, mida tsiteerisid eelotsusetaotluse esitanud kohtud, on sätestatud:

„Õigus maksu määramisele lakkab viie aasta möödudes selle kalendriaasta viimasest päevast, mil selle maksu kohta oleks tulnud esitada deklaratsioon või teade, või niisuguse deklaratsiooni või teate puududes selle kalendriaasta viimasest päevast, mil maks oleks tulnud maksta. Kui seaduses ei ole sätestatud teisiti, lakkavad õigus taotleda eelarvest toetust ja õigus taotleda enammakstud maksu tagastamist viie aasta möödudes selle kalendriaasta viimasest päevast, mil õigus taotleda toetust või tagastamist avanes. […]“.

11. Sama seadustiku § 165 lõikes 2, redaktsioonis, mida tsiteerisid eelotsusetaotluse esitanud kohtud, on sätestatud:

„Iga kalendriaasta eest makstav viivis võrdub 1/365-ga kahekordsest keskpanga baasintressimäärast, mis kehtib selle viivise kohaldamise kuupäeval. Viivis ise ei saa olla aluseks viivise kohaldamisele. Riigi maksu- ja tolliamet ei nõua 2000 Ungari forintist väiksemate viiviste maksmist.“

II. Vaidluse taust

12. Alates 1. jaanuarist 2005 kuni 31. detsembrini 2007 jõus olnud Ungari varasema käibemaksuseaduse § 48 lõike 7 ning alates 1. jaanuarist 2008 kuni 26. septembrini 2011 jõus olnud käibemaksuseaduse § 186 lõike 2 kohaselt oli mahaarvatava käibemaksu enammakse (st mahaarvatava käibemaksu ja maksmisele kuulunud käibemaksu vahe) tagastamise tingimus see, et tehingud, millest mahaarvatav käibemaks tekkis, peavad olema täielikult arveldatud (edaspidi „makstud tasu tingimus“). Makse puudumise korral tuli enammakse üle kanda järgmisesse maksustamisperioodi, mis tähendab, et see arvati maha järgmisel perioodil tasumisele kuuluvast käibemaksusummast.

13. Euroopa Kohus sedastas 28. juuli 2011. aasta otsuses komisjon *vs.* Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530), et käibemaksuseaduse § 186 lõige 2 on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 183.

14. Muutmisseadusega, mille Ungari parlament pärast seda kohtuotsust vastu võttis, tunnistati käibemaksuseaduse § 186 lõiked 2–4 alates 27. septembrist 2011 kehtetuks. Nüüd võimaldab see seadus mahaarvatava käibemaksu enammakse tagastamist, ilma et oleks vaja oodata selle tehingu tasu maksmist, millest mahaarvatav käibemaks tekkis. Selle kohta märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuasjas C-126/18, et nende õigusaktide kohaselt võivad maksukohustuslased:

– taotleda eritagastust, esitades nõude tähtaja jooksul kinni peetud käibemaksu tagastamiseks,

– nõudes seda makset oma käibedeklaratsioonis või

– kasutada maksudeklaratsiooni kohaselt kinni peetud käibemaksu tasumisele kuuluva maksu vähendamiseks.

15. Euroopa Kohus märkis 17. juuli 2014. aasta kohtumääruses Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ei avaldata, EU:C:2014:2127 – edaspidi „kohtumäärus Delphi“ – punkt 39), et liidu õigust, ja täpsemalt käibemaksudirektiivi artiklit 183, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusaktid ja praktika, millega välistatakse intressi maksmine mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mida ei olnud võimalik mõistliku aja jooksul tagasi nõuda, sest asjakohane liikmesriigi säte on loetud liidu õigusega vastuolus olevaks. Siiski märkis Euroopa Kohus ka seda, et kuna selles valdkonnas puuduvad liidu õigusaktid, määrab sellise intressi maksmise korra kindlaks liikmesriigi õigus kooskõlas võrdväärsuse põhimõtte ja tõhususe põhimõttega.

16. Delphi kohtumääruse tulemusel kujundas Ungari maksuhaldur välja halduspraktika, mille kohta Kúria (Ungari kõrgeim kohus) tegi 24. novembri 2016. aasta kohtuotsuse nr Kfv.I.35.472/2016/5, mis omakorda oli aluseks põhimõttelisele otsusele (nr EBH2017.K18) pealkirjaga „Analüüs (määrad ja aegumistähtaeg) käibemaksult maksetingimuste tõttu kohustuslikus korras koguneva intressi küsimuses“ (edaspidi „Ungari kõrgeima kohtu põhimõtteline otsus nr 18/2017“).

17. Ungari kõrgeima kohtu põhimõttelise otsuse nr 18/2017 kohaselt tuleb viivitusintressi arvutamisel käibemaksu summalt, mida eespool nimetatud makstud tasu tingimuse tõttu asjakohaselt ei tagastatud, eristada kahte perioodi:

– Perioodil alates käibedeklaratsiooni esitamise tähtpäevale järgnevast päevast kuni järgmise deklaratsiooni esitamise tähtpäevani on analoogia alusel kohaldatavad maksukorralduse seadustiku §-d 124/C ja 124/D, mis reguleerivad olukorda, kus Alkotmánybíróság (konstitutsioonikohus, Ungari) või Kúria (Ungari kõrgeim kohus) leiab, et õigusnorm rikub liikmesriigi kõrgemat õigusnormi. Mõlemas olukorras ei olnud maksuhaldur nimetatud otsuse kohaselt pannud toime õigusrikkumist, vaid kohaldas tollal jõus olnud liikmesriigi õigust. Nende kahe seadusandliku sätte kohaselt võrdub kohaldatav intressimäär keskpanga baasintressimääraga.

– Perioodil alates kuupäevast, mil saabus maksuhalduri intressikohustuse maksetähtpäev, kuni kuupäevani, mil pädev maksuhaldur selle intressi tegelikult maksis, tuleb kohaldada maksukorralduse seadustiku § 37 lõiget 6. Seega on intressimäär samaväärne viivisega iga viivitatud päeva eest, nimelt keskpanga kahekordse baasintressimääraga. See intress arvutatakse alates sellest kuupäevast, millal maksuasutus saab erakorralise tagasimaksmistaotluse või maksudeklaratsiooni, mis sisaldab tagasimaksmistaotlust.

III. Faktilised asjaolud ja eelotsusetaotlus

A. Kohtuasi C-13/18

18. Sole-Mizo esitas 30. detsembril 2016 maksuhaldurile taotluse, et talle makstaks kohtumääruse Delphi alusel intressi enammakstud käibemaksu eest, mida makstud tasu tingimuse kohaldamise tõttu õigel ajal tagasi ei makstud. See taotlus puudutas mitut eri aruandeperioodi alates detsembrist 2005 kuni juunini 2011. Samuti taotles ta selle intressi maksmisega hilinemise eest viivist.

19. Esimese astme maksuasutus rahuldas 3. märtsi 2017. aasta otsusega Sole-Mizo taotluse osaliselt ja määras talle intressi summas 99 630 000 Ungari forintit (ligikaudu 321 501 eurot), jättes rahuldamata nimetatud äriühingu taotluse saada selle intressi maksmisega hilinemise eest viivist.

20. Teise astme maksuasutus muutis 19. juuni 2017. aasta otsusega, mis tehti pärast seda, kui Sole-Mizo esitas vaide, esimest otsust Sole-Mizo kasuks ja määras intressi maksmise summas 104 165 000 Ungari forintit (ligikaudu 338 891 eurot). Seejuures kohaldas ta keskpanga baasintressimäärale vastavat määra. Samuti tühistas teise astme maksuasutus esimese astme otsuse selles osas, milles oli jäetud rahuldamata viivise nõue, ning saatis juhtumi selle viivise arvutamiseks tagasi esimese astme maksuasutusele.

21. Sole-Mizo pöördus kõrgema astme maksuasutuse 19. juuni 2017. aasta otsuse peale liikmesriigi kohtusse, väites, et maksukorralduse seadustiku § 37 lõike 6 kohaselt tuleb makstud tasu tingimuse kohaldamise tõttu tekkinud kahju hüvitamiseks maksmisele kuuluv intress samuti arvutada vastavalt määrale, mis vastab kahekordsele keskpanga baasintressimäärale.

22. Sellest tulenevalt soovib liikmesriigi kohus teada, kas maksmisele kuuluva intressi arvutamisel tuleb aluseks võtta keskpanga baasintressimäär või kahekordne keskpanga baasintressimäär. Muu hulgas on nimetatud kohus väljendanud kahtlust küsimuses, kas Ungari kõrgeima kohtu põhimõtteline otsus nr 18/2017, mille kohaselt ei ole maksukorralduse seadustiku § 37 lõige 6 analoogia alusel kohaldatav „esimesele perioodile“, sest maksuhaldur ei pannud toime ühtegi rikkumist, vaid lihtsalt kohaldas tollal kehtinud liikmesriigi õiguse sätteid, on kooskõlas liidu õiguses sätestatud võrdväärsuse põhimõttega. Liikmesriigi kohtu sõnul on niisugune põhjenduskäik liidu õigusega vastuolus.

23. Nendel asjaoludel otsustas Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari) menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. Kas [liidu] õiguse sätetega, [käibemaksudirektiiviga] (eriti arvestades selle artiklit 183) ning tõhususe, vahetu õigusmõju ja võrdväärsuse põhimõtetega on kooskõlas selline liikmesriigi tava, mille kohaselt [intressi] käsitlevate õigusnormide analüüsimisel lähtutakse eeldusest, et riigi maksuamet ei ole toime pannud õigusrikkumist (tegematajätmist) – st ei ole maksega viivitanud maksukohustuslaste tasumata ostude pealt tasutud käibemaksu […] tagastamatu osa suhtes –, sest sel ajal, kui riigi maksuamet taotlust lahendas, oli [liidu] õigust rikkuv riigisisene õigusnorm kehtiv ja Euroopa Kohus tuvastas alles hiljem, et selles sätestatud nõue on [liidu] õigusega vastuolus?

2. Kas [liidu] õigusega, konkreetselt käibemaksudirektiiviga (eriti arvestades selle artiklit 183) ning võrdväärsuse, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetega on kooskõlas selline liikmesriigi tava, mille kohaselt tehakse viivitusintressi käsitlevate asjakohaste õigusnormide analüüsimisel vahet selle järgi, kas riigi maksuamet ei tagastanud maksu, järgides sel ajal kehtinud riigisiseseid õigusnorme – mis pealegi rikkusid [liidu] õigust –, või ei tagastanud maksu neid õigusnorme rikkudes, ja näeb käibemaksu pealt – mida ei saanud tagasi nõuda mõistliku aja jooksul riigisiseses õiguses sätestatud nõude tõttu, mille Euroopa Kohus tunnistas liidu õigusega vastuolus olevaks – tasumisele kuuluva intressi summa osas ette kaks piiritletavat perioodi, nii et

   – esimesel perioodil on maksukohustuslastel õigus saada viivitusintressi ainult keskpanga baasintressimääras, võttes arvesse, et kuna [liidu] õigusega vastuolus olev Ungari õigusnorm kehtis sel ajal ikka veel, ei toiminud Ungari maksuamet õigusvastaselt, kui ta ei lubanud arvetel märgitud käibemaksu mõistliku aja jooksul välja maksta, samas kui

   – teisel perioodil tuleb maksta intressi, mis võrdub kahekordse keskpanga baasintressimääraga – mis on pealegi asjaomase liikmesriigi õiguskorras viivituse korral kohaldatav –, ainult hilinemise korral esimese perioodi eest tasumisele kuuluva viivitusintressi maksmisega?

3. Kas käibemaksudirektiivi artiklit 183 tuleb tõlgendada nii, et võrdväärsuse põhimõttega on vastuolus selline liikmesriigi tava, mille kohaselt maksab maksuamet tagasi maksmata käibemaksu pealt intressi, juhul kui on rikutud liidu õigust, ainult keskpanga baasintressimääras (lihtintress), samas kui riigisisese õiguse rikkumise korral maksab ta intressi, mis võrdub kahekordse keskpanga baasintressimääraga?“

B. Kohtuasi C-126/18

24. Dalmandi esitas 30. detsembril 2016 esimese astme maksuasutusele taotluse, et talle makstaks intressi käibemaksusummadelt, mida makstud tasu tingimuse kohaldamise tõttu aastatel 2005–2011 õigeaegselt tagasi ei makstud. Taotletav summa ulatus 74 518 800 Ungari forintini (ligikaudu 240 515 eurot). Otseselt tekkinud kahju hüvitamiseks mõeldud intressi arvutamisel oli nõudes arvesse võetud kogu periood alates vastava aruandeperioodi maksetähtpäevast kuni selle perioodi maksetähtpäevani, mille kestel võeti vastu muutmisseadus, milleks oli 5. detsember 2011. Ta rakendas selles arvutuses kahekordset keskpanga baasintressimäära vastavalt maksukorralduse seadustiku § 37 lõikele 6. Lisaks sellele taotles Dalmandi lisaintressi perioodi eest alates 5. detsembrist 2011 kuni tegeliku makse tegemise kuupäevani, rakendades ka selles suhtes maksukorralduse seadustiku § 37 lõikes 6 viidatud määra.

25. Esimese astme maksuasutus rahuldas 10. märtsi 2017. aasta otsusega Dalmandi taotluse osaliselt, määrates talle mahaarvatava käibemaksu enammaksete eest, mis jäid alates 2005. aasta neljandast kvartalist kuni septembrini (kolmanda kvartalini) 2011 õigusvastaselt tagasi maksmata, intressi summas 34 673 000 Ungari forintit (ligikaudu 111 035 eurot), ja jättis taotluse ülejäänud osas rahuldamata.

26. Tema otsus põhines Ungari kõrgeima kohtu põhimõttelises otsuses nr 18/2017 sedastatud põhimõtetel. Esiteks kohaldas ta intressinõudele maksukorralduse seadustiku § 124/C ja § 124/D. Teiseks luges ta Dalmandi liitintressinõude põhjendamatuks, kuna ta ei olnud esitanud erakorralist tagasimaksmistaotlust ega maksudeklaratsiooni, mis sisaldaks tagasimaksmistaotlust. Kolmandaks jättis ta Dalmandi intressinõude 2005. aasta osas rahuldamata, kuna ta leidis, et selle aasta esimese kolme kvartali puhul oli nõue aegunud.

27. Teise astme maksuasutus, kellele Dalmandi esitas vaide, vähendas 12. juuni 2017. aasta otsusega Dalmandile makstava intressi summat 34 259 000 Ungari forintini ja jättis esimese astme maksuasutuse otsuse ülejäänud osas muutmata.

28. Dalmandi esitas selle otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtusse. Peamiselt kordas ta oma varasemaid maksuasutustele esitatud nõudeid. Nimelt väitis ta, et Ungari kõrgeima kohtu põhimõtteline otsus nr 18/2017, millele teise astme maksuasutus oma 12. juuni 2017. aasta otsuses tugines, rikub võrdväärsuse põhimõtet, tõhususe põhimõtet ja liidu õiguse vahetut õigusmõju, kui sellega otsustati, et (i) maksukorralduse seadustiku § 37 lõige 6 ei ole kohaldatav seetõttu, et maksuhaldur ei ole toime pannud ühtegi rikkumist, kui ta kohaldas tollal jõus olnud riigisisest õigust; (ii) see välistab võimaluse, et maksuhalduri saab tegevusetuse eest vastutusele võtta, kui ei ole esitatud erakorralist tagasimaksmistaotlust; (iii) see fikseerib aegumistähtaja arvutamise alguskuupäevaks kuupäeva, mis on varasem kui intressinõude maksetähtpäev.

29. Nendel asjaoludel otsustas Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szekszárdi haldus- ja töökohus, Ungari) menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. Kas [liidu] õiguse sätetega, [käibemaksudirektiiviga] (eriti arvestades selle artiklit 183) ning tõhususe, vahetu õigusmõju ja võrdväärsuse põhimõtetega on kooskõlas selline liikmesriigi kohtupraktika, mille kohaselt [intressi] käsitlevate õigusnormide analüüsimisel lähtutakse eeldusest, et riigi maksuamet ei ole toime pannud õigusrikkumist (tegematajätmist) – st ei ole maksega viivitanud maksukohustuslaste tasumata ostude pealt tasutud käibemaksu tagastamatu osa suhtes –, sest sel ajal, kui nimetatud asutus taotlust lahendas, oli [liidu] õigust rikkuv riigisisene õigusnorm kehtiv ja Euroopa Kohus tuvastas alles hiljem, et selles sätestatud nõue on [liidu] õigusega vastuolus? Selliselt aktsepteeriti liikmesriigi praktikas riigisiseses õigusnormis kehtestatud selle nõude kohaldamist, mis rikkus liidu õigust, peaaegu õiguspärasena, kuni liikmesriigi seadusandja selle ametlikult kehtetuks tunnistas.

2. Kas [liidu] õigusega, konkreetselt käibemaksudirektiiviga (eriti arvestades selle artiklit 183) ning võrdväärsuse, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetega on kooskõlas sellised liikmesriigi õigusnormid ja tava, mille kohaselt tehakse [intressi] käsitlevate asjakohaste õigusnormide analüüsimisel vahet selle järgi, kas riigi maksuamet ei tagastanud maksu, järgides sel ajal kehtinud riigisiseseid õigusnorme – mis pealegi rikkusid [liidu] õigust –, või ei tagastanud maksu neid õigusnorme rikkudes, ja näevad käibemaksu pealt – mida ei saanud tagasi nõuda mõistliku aja jooksul riigisiseses õiguses sätestatud nõude tõttu, mille Euroopa Kohus tunnistas liidu õigusega vastuolus olevaks – tasumisele kuuluva intressi summa osas ette kaks piiritletavat perioodi, nii et

   – esimesel perioodil on maksukohustuslastel õigus saada viivitusintressi ainult keskpanga baasintressimääras, võttes arvesse, et kuna [liidu] õigusega vastuolus olev Ungari õigusnorm kehtis sel ajal ikka veel, ei toiminud Ungari maksuamet õigusvastaselt, kui ta ei lubanud arvetel märgitud käibemaksu mõistliku aja jooksul välja maksta, samas kui

   – teisel perioodil tuleb maksta intressi, mis võrdub kahekordse keskpanga baasintressimääraga – mis on pealegi asjaomase liikmesriigi õiguskorras viivituse korral kohaldatav –, ainult hilinemise korral esimese perioodi eest tasumisele kuuluva viivitusintressi maksmisega?

3. Kas [liidu] õigusega, käibemaksudirektiivi artikliga 183 ja tõhususe põhimõttega on kooskõlas selline liikmesriigi tava, millega määratakse liidu õiguse vastaselt kinnipeetud maksu (intress käibemaksu pealt; käesoleval juhul põhisumma) pealt viivitusintressi maksmisega hilinemise eest liikmesriigi õigusnormide kohaselt tasumisele kuuluva […] liitintress[i] […] arvutamise alguskuupäevaks mitte käibemaksu (põhisumma) pealt tasumisele kuuluva intressi alguskuupäev, vaid hilisem hetk, võttes konkreetselt arvesse, et liidu õiguse vastaselt kinnipeetud või tagasi maksmata jättetud maksude pealt intressi nõue on subjektiivne õigus, mis tuleneb vahetult liidu õigusest endast?

4. Kas [liidu] õigusega, käibemaksudirektiivi artikliga 183 ja tõhususe põhimõttega on kooskõlas selline liikmesriigi tava, mille kohaselt maksukohustuslane peab esitama maksuasutuse viivitamisega seotud õigusrikkumise tõttu tasumisele kuuluva intressi nõude korral eraldi taotluse, samas kui teistel viivitusintressi nõudmise juhtudel ei ole niisugust eraldi taotlust vaja, sest intress määratakse automaatselt?

5. Kui vastus eelmisele küsimusele on jaatav, siis kas [liidu] õigusega, käibemaksudirektiivi artikliga 183 ja tõhususe põhimõttega on kooskõlas selline liikmesriigi tava, mille kohaselt saab Euroopa Kohtu tuvastuse kohaselt liidu õiguse vastaselt kinnipeetud maksu pealt intressi maksmisega (intress käibemaksu pealt; käesoleval juhul põhisumma) hilinemise eest liitintressi (intressi intresside pealt) määrata ainult siis, kui maksukohustuslane esitab erakorralise taotluse, millega ei nõuta konkreetselt intressi, vaid tasumata ostudele vastava maksu summat, mis võlgnetakse täpselt sel ajal, kui riigisiseses õiguses tunnistatakse kehtetuks selline liikmesriigi õigusnorm, mis on liidu õigusega vastuolus ja mis kohustas käibemaksu selle tasumata jätmise tõttu kinni pidama, kuigi käibemaksu pealt oli juba kogunenud intress, mille alusel nõutakse liitintressi erakorralisele taotlusele eelnevate deklareerimisperioodide eest ja mida ei ole veel makstud?

6. Kui vastus eelmisele küsimusele on jaatav, siis kas [liidu] õigusega, käibemaksudirektiivi artikliga 183 ja tõhususe põhimõttega on kooskõlas selline liikmesriigi tava, millega kaotatakse õigus saada liitintressi (intressi intresside pealt) Euroopa Kohtu tuvastuse kohaselt liidu õiguse vastaselt kinnipeetud maksu pealt intressi maksmisega (intress käibemaksu pealt; käesoleval juhul põhisumma) hilinemise eest seoses käibemaksu pealt intressi nõuetega, mis ei tekkinud käibemaksu deklareerimise selle perioodi kohta, mille kohta erakorralise taotluse esitamise aegumistähtaeg on möödunud, sest need intressid kuulusid tasumisele varem?

7. Kas [liidu] õigusega ja käibemaksudirektiivi artikliga 183 (arvestades eriti tõhususe põhimõtet ja seda, et alusetult tagasi maksmata jäetud maksude pealt intressi nõudmine on subjektiivne õigus) on kooskõlas selline liikmesriigi tava, millega jäetakse maksukohustuslane lõplikult ilma võimalusest nõuda intressi sellise maksu pealt, mida peetakse kinni vastavalt riigisisesele õigusnormile, mis hiljem tunnistatakse [liidu] õigusega vastuolus olevaks ja millega oli keelatud nõuda käibemaksu teatavate tasumata ostude pealt, nii et

   – [nimetatud tava kohaselt] loeti intressinõuet sel ajal, kui sai nõuda maksu [tagastamist], põhjendamatuks, tuginedes sellele, et sel ajal kehtis õigusnorm, mis hiljem tunnistati [liidu] õigusega vastuolus olevaks (põhjusel, et hilinemist ei olnud ja et maksuasutus oli üksnes piirdunud kehtiva õiguse kohaldamisega),

   – ja hiljem, kui [liidu] õiguse vastaseks tunnistatud õigusnorm, mis piiras õigust tagastamisele, oli riigisiseses õiguskorras kehtetuks tunnistatud, väites, et aegumistähtaeg on möödas?

8. Kas [liidu] õigusega, käibemaksudirektiivi artikliga 183 ja tõhususe põhimõttega on kooskõlas selline liikmesriigi tava, mille kohaselt võimalus nõuda viivitusintressi, mida tuleb maksta käibemaksu intressi pealt (põhisumma), mida maksukohustuslasel on õigus saada maksu pealt, mida ei tagastatud sel ajal, kui see oli algselt sissenõutav, sellise riigisisese õigusnormi tõttu, mis tunnistati hiljem [liidu] õiguse vastaseks, seatakse kogu perioodi 2005–2011 puhul sõltuvusse sellest, kas maksukohustuslasel on konkreetsel hetkel õigus taotleda tagasi käibemaksu selle maksu deklareerimise perioodi eest, mille ajal kõnealune [liidu] õiguse vastane õigusnorm tunnistati riigisiseses õiguskorras kehtetuks (2011. aasta september), kuigi intressi käibemaksu pealt (põhisumma) ei olnud makstud enne seda hetke ega ka pärast, enne seda, kui esitati nõue riigisisesele kohtule?“

IV. Õiguslik analüüs

A. Eelotsuse küsimuste vastuvõetavus

30. Ungari valitsus väidab, et eelotsuse küsimused on vastuvõetamatud, sest põhikohtuasjas seoses intressi maksmisega tekkinud küsimuse analüüsimine on mitte Euroopa Kohtu, vaid hoopis liikmesriigi kohtu pädevuses. Ehkki õigus intressile tuleneb niisugustel juhtudel nagu käesolev liidu õigusest, on kohtupraktikas välja kujunenud, et selle intressi arvutamise ja maksmise viisid on liikmesriikide kindlaks määrata. On tõsi, et liikmesriikide sellekohast kaalutlusruumi reguleerib vajadus tagada võrdväärsuse põhimõtte ja tõhususe põhimõtte järgimine, kuid nende põhimõtete järgimise kontroll on jäetud vähemalt esimeses astmes üksnes liikmesriikide kohtutele.

31. Kõigepealt tuleb täheldada, et kuigi Ungari valitsus viitab eelotsuse küsimuste vastuvõetamatusele, käsitleb ta tegelikult oma argumentides Euroopa Kohtu otsustuspädevust sisuliselt selle põhjal, et liikmesriigi kohtud üksi saavad otsustada, kas liikmesriigi õigusaktid vastavad võrdväärsuse põhimõttele ja tõhususe põhimõttele.

32. Selles aspektis on tõsi, et ELTL artikkel 267 ei anna Euroopa Kohtule pädevust kohaldada konkreetses kohtuasjas liidu õigusnorme, vaid üksnes pädevuse anda arvamus asutamislepingute ja liidu institutsioonide poolt vastu võetud õigusaktide tõlgendamise kohta.[4] Ent võib täheldada, et eelotsuse küsimused ei puudutagi liidu õiguse konkreetset kohaldamist põhikohtuasjas ega kaebajatele maksta tuleva hüvitise summa täpset kindlaksmääramist, vaid hoopis mõningate liidu õiguse sätete või põhimõtete tõlgendamist niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas. Muu hulgas on see, kas ja mil määral on liikmesriikidel kaalutlusruumi liidu õiguse vastaseks tunnistatud sätte kohaldamise tõttu antava hüvitise arvutamise meetodi kindlaksmääramisel, ise liidu õiguse tõlgendamise küsimus. Kõik see tähendab, et Euroopa Kohus on igati pädev seda küsimust käsitlema.

33. Niisiis olen seisukohal, et Euroopa Kohus on pädev eelotsuse küsimustele vastama, ega peaks lugema neid küsimusi vastuvõetamatuks.

B. Sissejuhatavad märkused

34. Enne, kui asun käsitlema käesolevates kahes kohtuasjas tekkinud eri küsimusi, on vaja teha mõned sissejuhatavad märkused nende kohtuasjade konteksti kohta.

35. Euroopa Kohus märkis 28. juuli 2011. aasta kohtuotsuses komisjon *vs*. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530), et kuna Ungari kohaldas makstud tasu tingimust enammakstud mahaarvatava käibemaksu tagasimakse nõuetele, on ta rikkunud käibemaksudirektiivi artiklit 183, aga ka neutraalse maksustamise põhimõtet. Sellega seoses ei tee ma ettepanekut minna tagasi selle kohtuotsuse põhjuste juurde. Oluline on siiski märkida, et liidu õiguse esimuslikkusest tulenevalt oli Ungari seetõttu kohustatud tegema sellest kohtuotsusest vajalikud järeldused.

4 Vt nt 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, punkt 71).

36. Nende kohustuste hulka kuulub makstud tasu tingimuse tühistamine selle liikmesriigi poolt,[5] enammakstud mahaarvatava käibemaksu tagastamine, kui see oli 28. juuli 2011. aasta kohtuotsuse komisjon *vs*. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530) tegemise päeval jätkuvalt olemas,[6] ning maksukohustuslastele selle tingimuse kohaldamise tõttu tekkinud kahju hüvitamine[7]. Käesolevad kohtuasjad käsitlevad ainult viimati nimetatud kohustust. Seoses sellega ei tohi unustada, et kui liikmesriigid on liidu õigust rikkunud, ei ole see üksi ja iseenesest piisav, et lugeda liikmesriik tekkinud kahju eest vastutavaks. Vastutuse tekkimiseks on vaja, et oleksid täidetud kohtuotsuses Francovich[8] täpsustatud kolm tingimust (edaspidi „Francovichi tingimused“): (i) rikutud Euroopa Liidu õigusnorm peab olema ette nähtud andma õigusi üksikisikutele, (ii) õigusnormi rikkumine peab olema piisavalt selge ning (iii) rikkumise ja kahjustatud isikutele tekkinud kahju vahel peab olema otsene põhjuslik seos[9]. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale, mis käsitleb liidu institutsiooni vastutust, mis on minu arvates analoogia alusel kohaldatav ka ühe või teise liikmesriigi vastutuse küsimuses,[10] peab kantud kahju olema tegelik ja kindel[11]. Kuna põhikohtuasjades käsitletavatel juhtudel oleks saanud enammakstud mahaarvatavat käibemaksu „taaskasutada“ järgmises maksudeklaratsioonis mõningate käibemaksukohustuste tasaarvestamiseks, oleks võinud küsida, kas kahju, mille hüvitamist nõutakse, on tegelik ja kindel.[12]

37. Tuleb siiski toonitada, et kohtumääruses Delphi väljendus Euroopa Kohus väga sõnaselgelt: maksukohustuslastel, kellele tagastatakse enammakstud [mahaarvatav] käibemaks pärast mõistliku tähtaja möödumist […], on õigus saada liidu õigusnormide kohaselt viivist.[13] Seda kohtumäärust arvesse võttes on ilmne, et Ungari on kohustatud tegema asjakohased viivisemaksed hüvituseks maksukohustuslastele, kes kandsid makstud tasu tingimuse kehtestamise tõttu finantskahju.

38. Seetõttu jääb vaid otsustada kaks küsimust: millises ulatuses tuleb hüvitist maksta ja millised õiguskaitsevahendid peab Ungari tagama, et maksukohustuslased saaksid neile liidu õigusest tulenevat hüvitise saamise õigust kasutada. Just neid kahte küsimust käesolevad liidetud kohtuasjad käsitlevadki. Seega tuleb neid kohtuasju näha sellistena, nagu need tegelikult on, nimelt kahe kohtuasjana selle

5 Euroopa Kohtus välja kujunenud praktika kohaselt „nõuab liidu õiguse esimus, et liikmesriigi kohtutel, kes vastutavad oma pädevuse piires liidu õigusnormide kohaldamise eest, oleks kohustus tagada nende õigusnormide täiemahuline toime, jättes omal algatusel vajaduse korral kohaldamata kõik nendega vastuolus olevad riigisisesed sätted, ilma et oleks vaja taotleda või oodata selle riigisisese sätte eelnevat kõrvaldamist seadusandlikul teel või muu põhiseadusliku menetluse kaudu“. 4. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, punkt 35).

6 Selles küsimuses on Euroopa Kohus öelnud selge sõnaga: tulenevalt õigustest ja täiendades õigusi, mis on antud õigussubjektidele Euroopa Liidu õiguse sätetega, millega on sellised maksud ja maksed keelatud, peab maksukohustuslane põhimõtteliselt saama saadaoleva summa tagasi täies ulatuses. Vt 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punkt 24). Olukord on aga teistsugune, kui on tuvastatud, et maksu- või maksekohustuslane on need tegelikult teistele isikutele edasi kandnud, ilma et see mõjutaks tema turuosa või kasumit. Vt 6. septembri 2011. aasta kohtuotsus Lady & Kid jt (C-398/09, EU:C:2011:540, punktid 17 ja 18).

7 Õigussubjektidele liidu õigusnormidest tekkiv õigus saada hüvitist iga liidu õiguse rikkumise eest, mille on toime pannud liikmesriik, tuleneb liidu õiguse esimuse põhimõttest. Vt 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Metallgesellschaft jt (C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, punktid 84 ja 106) ja 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 125). Euroopa Kohtu praktika kohaselt on see õigus „omane aluslepingute süsteemile, millel Euroopa Liit põhineb“. Vt nt 19. juuni 2014. aasta kohtuotsus Specht jt (C-501/12–C-506/12, C-540/12 ja C-541/12, EU:C:2014:2005), punkt 98.

8 19. novembri 1991. aasta kohtuotsus Francovich jt (C-6/90 ja C-9/90, EU:C:1991:428, punkt 40).

9 Vt nt 26. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, punkt 30).

10 Arvestades õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet või liidu õiguses ette nähtud reeglit *nemo potest venire contra factum proprium* – vt nt 6. novembri 2014. aasta kohtuotsus Itaalia *vs*. komisjon (C-385/13 P, ei avaldata, EU:C:2014:2350, punkt 67) –, mis vastavad angloameerika üldõiguses kasutatavale *estoppel*'i põhimõttele, usun, et liidu institutsioonide vastu esitatud kahjuhüvitushagidega seotud kohtupraktika on ülekantav ka liikmesriikide vastu esitatavatele kahjuhüvitushagidele.

11 Vt nt 14. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Giordano *vs*. komisjon (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, punkt 36).

12 Tõepoolest, kui maksumaksjad on esitanud taotluse pärast enammakstud mahaarvatava käibemaksu tagastamisest keeldumist, võib eeldada, et nad soovisid pigem sellist tagastamist kui selle edasilükkamist ja võimalust sellele tugineda järgmises maksudeklaratsioonis. Seevastu, ja kuni ei ole tõendatud vastupidist, ei saa eeldada maksumaksjate puhul, kes esitasid taotluse pärast 28. juuli 2011. aasta kohtuotsuse komisjon *vs*. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530) kuulutamist, et nad oleksid soovinud sellist tagastamist.

13 17. juuli 2014. aasta kohtumäärus Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ei avaldata, EU:C:2014:2127). Niipea kui keegi on jäetud teatavast rahasummast ilma kas või lühikeseks ajaks, loetakse, et ta on kandnud kahju. Vt 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punkt 32).

kohta, millise ulatusega on liikmesriikide kohustus maksta kahju eest, mida nad on põhjustanud sellega, et nad liidu õigust nõuetekohaselt ei kohaldanud. Esimese küsimuse osas ei tohi unustada, et kui Francovichi tingimused on täidetud, saavad liikmesriigid vastutusest vabaneda ainult kolmel konkreetsel juhul.

39. Esiteks võib hüvitamiskohustus olla liikmesriigi õiguse kohaselt aegunud. Teen ettepaneku analüüsida seda teemat seitsmenda eelotsuse küsimuse kontekstis.

40. Teiseks võib kannatanu olla talle tekkinud kahjule ise kaasa aidanud.[14] Mõistagi ei ole see erand põhikohtuasjas kohaldatav.

41. Kolmas erand võib mängu tulla juhul, kui kaalul oleva hüvitise summa võib põhjustada asjaomasele riigile nii ulatuslikke finantskulusid, et need võivad kõigutada tema rahanduse stabiilsust. Sellegipoolest ja kui ehk väga erandlikud asjaolud[15] välja arvata, saab *üksnes* Euroopa Kohus piirata või peatada liidu õiguse toimet selleks, et võtta arvesse erandlikke asjaolusid[16]. Niisiis ei saa liikmesriigid omaenda kohtute menetlustes tugineda omaenda heale usule või erandlike asjaolude esinemisele – nagu oht kahjustada riigi rahanduse stabiilsust – selleks, et taotleda muidu maksmisele kuuluva hüvitise vähendamist – mõistagi eeldusel, et Francovichi tingimused on täidetud.[17] Kuna käesolevas asjas ei ole Ungari neid küsimusi Euroopa Kohtu menetluses üles tõstnud ja kuna ei ole ilmne, et selliseid erandlikke asjaolusid – nagu Euroopa Kohtu praktikas viidatud – käesoleval juhul esineb, ei puutu see erand käesoleval juhul asjasse.

42. Kuna kaks viimati nimetatud erandit ei ole käesolevas asjas kohaldatavad ning liikmesriik on loetud kahju hüvitamise eest vastutavaks, puudutab tekkinud küsimus vaid maksmisele kuuluva hüvitise ulatust.

43. Sellega seoses võib täheldada, et mõne kohtuotsuse kohaselt on õigussubjektidel õigus saada kantud kahju eest *täielikku* hüvitist,[18] mõne teise kohtuotsuse kohaselt, eriti maksuasjades, kus olid kaalul suured summad, aga on liikmesriigid kohustatud lihtsalt tagama *piisava* hüvitise kantud kahju eest[19].

44. Mina olen seisukohal, et tegelikult ei ole need kaks kohtupraktika suunda omavahel vastuolus. Olen arvamusel, et sõnaga „piisav“ soovis Euroopa Kohus toonitada, et teatavates olukordades võib olla vaja kvalifitseerida *prima facie* kohustust anda *täielik hüvitis* liidu õiguse rikkumisega tekitatud kahju eest kaalutlustega, mis puudutavad praktilist teostatavust ja üldist otstarbekust. Teisisõnu, ka siis kui Francovichi tingimused on täidetud, ei ole õigussubjektidele liidu õigusnormidest tulenev õigus iga liidu õiguse rikkumise täielikule hüvitamisele absoluutne. Põhjendan oma seisukohta järgmiselt.

14 Vt analoogia alusel 3. veebruari 1994. aasta kohtuotsus Grifoni *vs.* komisjon (C-308/87, EU:C:1994:38, punkt 16).

15 Vt kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Inter-Environnement Wallonie ja Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, punktid 201–205) ning 8. septembri 2010. aasta kohtuotsus Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 67); 28. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Inter-Environnement Wallonie ja Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, punkt 63) ja 27. juuni 2019. aasta kohtuotsus Belgisch Syndicaat van Chiropraxie jt (C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 61).

16 Vt selle kohta 17. mai 1990. aasta kohtuotsus Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, punkt 41); 8. septembri 2010. aasta kohtuotsus Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 67) ja 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 33).

17 Enne sellise piirangu kehtestamist peavad olema täidetud kaks kriteeriumi, nimelt et asjaomased liikmesriigid peavad olema tegutsenud heas usus ja et peab olema tõsiste probleemide tekkimise oht. Vt 29. septembri 2015. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 45). Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei õigusta eelotsusena tehtud otsusest liikmesriigile tulenevad majanduslikud tagajärjed iseenesest otsuse kehtivuse ajalist piiramist. Vt nt 29. juuli 2010. aasta kohtuotsus Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, punkt 34).

18 Vt nt 2. augusti 1993. aasta kohtuotsus Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, punkt 26) ja 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Metallgesellschaft jt (C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, punkt 95).

19 Vt 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail Ltd jt (C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 29).

45. Esiteks on mõnel juhul liidu õiguses endas sätestatud konkreetne norm ettenähtud hüvitise väljaarvutamiseks. Ent nagu Euroopa Kohus on märkinud, ei ole käibemaksudirektiivis ega üheski muus liidu õigusaktis sätestatud meetodit maksmisele kuuluva intressi arvutamiseks juhul, kui enammakstud käibemaksu tagastamisega hilinetakse. Seetõttu ei ole see erand käesolevas asjas kohaldatav.

46. Teiseks, kui kantud kahju kindlakstegemine on ülemäära keeruline, võib maksmisele kuuluva hüvitise arvutada ka niisuguse meetodi põhjal, mis ei pruugi olla tingimata täpne, kuid on mõeldud kantud kahju eest hüvitise andmiseks võimalikult suures ulatuses.[20]

47. Kolmandaks, kui liikmesriikide kehtestatud hüvitamiseeskirjade eesmärk peab olema anda liidu õiguse rikkumise tõttu kantud kahju eest vähemalt täielikulähedane hüvitis, on praktilised sammud selle eesmärgi saavutamiseks igal juhul liikmesriikide vastutusalas, sest see eesmärk eeldab mõningate riigisiseste majandusmuutujate arvessevõtmist. Seetõttu on liikmesriikidel õigus olemasolevaid majandusnäitajaid arvesse võttes täpsustada, milliseid näitajaid või määrasid tuleb arvesse võtta. Muidugi ei või nad valida niisugust määra, mille kohaldamise eesmärk ei ole vähemalt tekkinud tegeliku ja kindla kahju täielik hüvitamine.

48. Niisiis usun, et kui Euroopa Kohus viitas 17. juuli 2014. aasta kohtumääruses Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ei avaldata, EU:C:2014:2127) oma 19. juuli 2012. aasta otsusele Littlewoods Retail Ltd jt (C-591/10, EU:C:2012:478), kus on punktis 27 märgitud, et „on iga liikmesriigi õiguskorra ülesanne ette näha tingimused, mille kohaselt intresse tasuda tuleb, sealhulgas tingimused intressimäära ja nende arvutamise korra (lihtintress või liitintress) kohta“, soovis Euroopa Kohus mitte täieliku hüvitamise põhimõttest kõrvale kalduda, vaid hoopis viidata sellele, et täpne – täielikule hüvitusele vastav – määr, mida tuleb kohaldada, oleneb igas liikmesriigis parajasti valitsevast olukorrast.[21]

49. Kui need olukorrad kõrvale jätta ja kui on täidetud kohtuotsuses Francovich ette nähtud kolm liikmesriigi vastutusega seotud tingimust, on igal õigussubjektil, kes kannab kahju liidu õiguse rikkumise tõttu, õigus täielikule hüvitusele. Vähemalt täielikulähedase hüvitise andmist on vaja selleks, et tagada liidu õiguse täielik toime, nagu nõuab liidu õiguse esimuse põhimõte,[22] ning arvestades harta artikli 47 esimeses lõigus sätestatud põhiõigust tõhusale kohtulikule kaitsele.

50. Seega on asjaomastel maksukohustuslastel, kes kandsid makstud tasu tingimuse kohaldamise tõttu finantskahju, põhikohtuasjas põhimõtteliselt õigus saada rahasumma, mis kujutab endast täielikku hüvitist. Kuna Ungari valitsus ei pöördunud kohtuasja komisjon *vs*. Ungari menetluse ajal Euroopa Kohtusse väitega, et esineb erakorralisi asjaolusid, mis õigustavad liidu õiguse ajalise kohaldamise peatamist, ei saa ta nüüd enam seda väita. Igal juhul ei ole kõnealused summad, ehkki need on märkimisväärsed, siiski sellise tähtsusega, et ohustada selle liikmesriigi rahanduse stabiilsust.

20 Vt selle kohta 27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsus Mulder jt *vs*. nõukogu ja komisjon (C-104/89 ja C-37/90, EU:C:2000:38, punkt 63). Seda erandit kajastab hästi võimaluse kaotamist käsitlev kohtupraktika (vt eelkõige Euroopa Liidu Avaliku Teenistuse Kohtu 13. märtsi 2013. aasta kohtuotsus AK *vs*. komisjon, F-91/10, EU:F:2013:34, punkt 92). Minu arvates on Euroopa Kohus osutanud just sellele, kui ta on mõnikord viidanud „adekvaatsele kahju hüvitamisele“ või märkinud, et „[i]ntressi vormis hüvitis võib konkreetsel juhul olla tegelikust kahjust suurem või väiksem“, „et maksuhalduri poolt hõlpsasti hallatava ja kontrollitava regulatsiooni abil tagada hüvitis“. Vt 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punkt 36). Seda tõlgendust toetab asjaolu, et sama kohtuotsuse punktis 37 märkis Euroopa Kohus, et maksukohustuslasel peaks olema võimalik „saada kohastel tingimustel tagasi enammakstud käibemaksust tulene[v] kogu võlgnevu[s], ilma et sellega […] kaasneks *finantsrisk*“, (kohtujuristi kursiiv) mis tähendab, et Euroopa Kohus ei soovinud täieliku hüvitamise põhimõttest kõrvale kalduda.

21 Nagu Euroopa Kohus on märkinud, „on liikmesriik kohustatud heastama tekitatud kahju tagajärjed siseriikliku õiguse vastutust käsitlevate sätete alusel“, „[a]rvestades […] õigust kahju hüvitamisele, mis nende kohtupraktikas näidatud tingimuste täitmisel tekib otseselt [liidu] õigusest“. Vt nt 23. aprilli 2008. aasta kohtumäärus Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, punkt 126).

22 Vt seoses sellega 4. detsembri 2018. aasta kohtuotsus The Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, punkt 39).

51. Pealegi tuleb niivõrd, kui sellistes olukordades nagu vaidlusalused tekkinud kahju seisneb piiratud ajaks teatavast rahasummast ilmajäämises, selle kahju väljaarvutamisel lähtuda hinnast, mis tuleks maksta sama rahasumma laenamiseks krediidiasutuselt. See hüvitis peab seetõttu olema intressi kujul. Rangelt võttes aga ei ole tegu viivitusintressiga Euroopa Kohtu praktika tavapärases tähenduses.

52. Selles suhtes tuleb osutada, et intresside liigid ja nimetused on liikmesriigiti erinevad ning Euroopa Kohtu praktika ei ole alati olnud järjepidev mõningate terminite kasutamisel. Muu hulgas näib, et terminit „viivitusintress“ (*default interest*) on mõnikord kasutatud prantsuskeelse termini *intérêt moratoire*[23] vastena, mis eeldab omaks võetud võla olemasolu, ja teinekord üldisemalt, igasuguse hilinenud maksmisega seotud intressi kohta olenemata sellest, kas see on karistav või hüvitav[24]. Seetõttu panen ette keskenduda hoopis erinevate asjasse puutuvate intresside eesmärgile, mitte nimetustele või kirjeldustele, mis võivad eri liikmesriikide õiguses ja praktikas erinevad olla.

53. Mis puudutab teist teemat, nimelt meetodit, mille kohaselt liikmesriikidel tuleb hüvitist maksta, nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et need tingimused kuuluvad iga liikmesriigi menetlusautonoomia alla.[25] Kuna selles valdkonnas Euroopa Liidu õigusakte ei ole, on iga liikmesriigi omamaise õigussüsteemi ülesanne kehtestada intressi maksmise *tingimused* – ja mitte nende *summa*.[26] Need tingimused peavad siiski olema kooskõlas võrdväärsuse põhimõttega ja õiguskaitsevahendite tõhususe põhimõttega.[27]

54. Tõhususe põhimõtte kohaselt peab liikmesriik kehtestama õiguskaitsevahendite ja menetluste süsteemi, mis ei muuda liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks ega ülemäära raskeks.[28] Seega ei tohi neid õiguskaitsevahendeid reguleerivad menetlusnormid olla ette nähtud nii, et need muudavad õigussubjektidele liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise võimatuks või ülemäära raskeks.[29] Veelgi üldsõnalisemalt nõuab see põhimõte, et õigused, mida liidu õigus üksikisikutele annab, oleksid tõhusalt tagatud.[30]

55. Võrdväärsuse põhimõtte kohaselt peab asjaomane riigisisene õigusnorm olema ühtemoodi kohaldatav nii liidu õiguse rikkumisest tulenevate hagide puhul kui ka riigisisese õiguse eiramisest tulenevate hagide puhul, kui neil hagidel on sarnane ese ja alus.[31] Selleks et kontrollida, kas põhikohtuasjas on võrdväärsuse põhimõttest kinni peetud, tuleb seega uurida, kas lisaks sellisele aegumist reguleerivale normile, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas ja mida kohaldatakse õiguskaitsevahenditele, mille eesmärk on tagada isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse riigisiseses õiguses, on olemas ka aegumist reguleeriv norm, mida kohaldatakse riigisisestele õiguskaitsevahenditele, ning kas nende kahe normi eset ja põhitunnuseid arvestades võib neid kahte aegumist reguleerivat normi pidada sarnasteks.[32]

56. Eelotsuse küsimusi tuleb analüüsida neid põhimõtteid arvesse võttes.

23 Vt nt 12. veebruari 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. IPK International (C-336/13 P, EU:C:2015:83, punkt 30).

24 Vt 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punktid 28 ja 29). Põhimõtteliselt nimetatakse intressi, mille eesmärk on anda hüvitis enne kahju summa kohtulikku hindamist möödunud aja eest, olenemata võlgnikust tingitud viivitustest, „tasandusintressiks“ (*compensatory interest*) ja see on osa makstavast hüvitisest. Vt 10. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus Gascogne Sack Deutschland ja Gascogne *vs*. Euroopa Liit (T-577/14, EU:T:2017:1, punkt 168 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Vt selle kohta 6. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, punkt 17).

26 Vt nt 21. oktoobri 2015. aasta kohtumäärus Kovozber (C-120/15, ei avaldata, EU:C:2015:730, punkt 30).

27 Kui tekib küsimus, kas liikmesriigi menetlusnormid muudavad õigussubjektidele Euroopa Liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, tuleb seda analüüsida, arvestades nende sätete kohta menetluses tervikuna, menetluse kulgu ja eripära liikmesriigi eri ametiasutustes. 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, punkt 36).

28 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, punkt 43).

29 12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, punkt 32).

30 Vt nt 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punkt 41).

31 Vt seoses sellega 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail Ltd jt (C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, punkt 20).

57. Lõpuks, kuna maksukohustuslastel on põhimõtteliselt õigus saada vähemalt midagi, mis kujutab endast täielikku hüvitist kantud kahju eest, teen ettepaneku analüüsida koos erinevaid küsimusi, mis on seotud riigisiseses praktikas hüvitise summa arvutamiseks kasutatava meetodi vastavusega liidu õigusele.

C. Kolm eelotsuse küsimust kohtuasjas C-13/18 ja esimesed kaks küsimust kohtuasjas C-126/18

58. Sisuliselt paluvad eelotsusetaotluse esitanud kohtud kohtuasjas C-13/18 esitatud kolme küsimusega ja kohtuasjas C-126/18 esitatud esimeste kahe küsimusega selgitada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 183, aga ka õiguskaitsevahendite tõhususe ja võrdväärsuse põhimõtteid, samuti vahetu õigusmõju põhimõtet ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb sellises olukorras nagu põhikohtuasjas tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt võetakse makstud tasu tingimuse kohaldamise tõttu maksmisele kuuluva intressi arvutamisel aluseks ühekordne, mitte kahekordne keskpanga intressimäär, nagu on ette nähtud liikmesriigi õigusaktis juhuks, kui riigiasutused jäävad võla tasumisega hiljaks.

59. Kuna õigus saada kas täielikku või täielikulähedast hüvitist tuleneb liidu õiguse esimusest, teen ettepaneku võtta kohtuasjas C-13/18 esitatud kolm küsimust ja kohtuasjas C-126/18 esitatud esimesed kaks küsimust käsitluse alla selles kontekstis.

1. Liikmesriigi praktika vastavus õigusele saada täielikku hüvitist

60. Nagu olen juba märkinud, kohustab liidu õigus põhimõtteliselt maksma kahju eest täielikku hüvitist, seda mõistagi eeldusel, et Francovichi tingimused on täidetud. Selleks et hinnata kõnealuse riigisisese praktika vastavust liidu õigusele, on vaja esiteks kindlaks teha makstud tasu tingimuse kohaldamisega tekitatud kahju ja teiseks see, kas liikmesriigi praktikas ette nähtud hüvitise eesmärk on tekitatud kahju täielikult katta.

61. Nagu eespool selgitasin, seisneb põhikohtuasjas tekitatud kahju isiku nõuetevastases ilmajätmises õigusest enammakstud mahaarvatava käibemaksu tagastamisele riigi õigusaktides ette nähtud tähtaja jooksul.[33] Kuna maksukohustuslastel oli sellegipoolest õigus kasutada seda enammakset edaspidistes käibedeklaratsioonides käibemaksukohustuse tasaarvestamiseks, võib sellist kahju praktikas pidada samaväärseks hilinenud maksmisega.[34] Seetõttu on maksmisele kuuluva hüvitise summa määramiseks vaja, nagu ka maksmisega hilinemise korral, (i) teha kindlaks ajavahemik, mille kestel oli maksukohustuslane oma õigustest ilma jäetud (edaspidi „baasperiood“), ning (ii) rakendada enammakstud mahaarvatava käibemaksu summa suhtes, mida asjaomasele isikule ei tagastatud, intressimäära, mis kajastab selle ilmajätmise tagajärgi.

62. Põhikohtuasjas vaidluse all olevatel asjaoludel vastab baasperioodi algus kuupäevale, mil enammakstud mahaarvatav käibemaks oleks tulnud maksukohustuslasele tagastada, kui makstud tasu tingimust ei oleks kohaldatud.

63. Sellega seoses ei tohi unustada, et tagastamise tähtpäev on liikmesriikide otsustada, tingimusel et see kuupäev on mõistlikus ajavahemikus pärast käibedeklaratsiooni esitamist (edaspidi „mõistlik tagastamistähtaeg“).[35]

33 Vastupidi seisukohale, mida kaitses kohtuistungil komisjon, olen seisukohal, et asjaomased maksukohustuslased kandsid kahju, mis oli seotud mitte kasumi saamata jäämisega, vaid rahavoogude vähenemisega. Igal juhul täheldan, et Euroopa Kohus on juba märkinud, et saamata jäänud kasum tuleb hüvitada. Vt 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Metallgesellschaft jt (C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, punkt 91).

34 Vt nt 6. juuli 2017. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punkt 22).

35 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 24); 6. juuli 2017. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punkt 20); 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punkt 25). Käesoleval juhul ei määranud liikmesriigi kohtud tähtaega, mille jooksul Ungari haldusasutused pidid enammakstud mahaarvatava käibemaksu tagastama, kui tasutud ostude tingimus on *ab initio* täidetud. Sole Mizo aga märkis, et see tähtaeg on 45 päeva.

64. Seoses mõistliku tagastamistähtaja lõppkuupäevaga tuleb, kui pidada silmas põhikohtuasjas vaidluse all olevat kahju, eristada kahte juhtumit olenevalt sellest, kas asjaomane isik on lõpuks täitnud makstud tasu tingimuse või ei ole tal muud valikut peale selle, et kanda enammakstud mahaarvatav käibemaks edasi järgmisele käibedeklaratsioonile.

65. Esimeses olukorras, kuna tekkinud kahju lakkas kuupäeval, mil käibemaks lõpuks tagastati, kujutab see kuupäev endast mõistliku tagastamistähtaja lõppkuupäeva.

66. Teises olukorras oleneb mõistliku tagastamistähtaja lõppkuupäev sellest, kas enammakstud mahaarvatav käibemaks, mis kanti edasi järgmisesse perioodi, kasutati järgmises deklaratsioonis võimaliku käibemaksukohustuse tasaarvestamiseks täielikult ära või mitte. Kui see ära kasutati, lõppes kahju kuupäeval, mil maksukohustuslane oleks pidanud selle käibemaksukohustuse maksma juhul, kui enammakstud mahaarvatavat käibemaksu ei oleks selle käibemaksukohustusega tasaarvestatud. Olukorras, kus enammakstud mahaarvatavat käibemaksu ei ole täielikult ära kasutatud, sest puudub piisavalt suur käibemaksukohustus, pikeneb makstud tasu tingimuse kohaldamise mõju järgmise käibedeklaratsioonini. Sellest järeldub, et põhimõtteliselt tuleb iga järjekordse maksustamisperioodi suhtes eristada enammakstud mahaarvatava käibemaksu seda osa, mis on uus, ja seda osa, mis on varasematest deklaratsioonidest edasi kantud. Selles osas, mis vastab varasema enammakse edasikandmisele, ei tule mõistlikku tagastamistähtaega kohaldada, sest kui maksukohustuslasele oleks enammakstud käibemaks tagastatud, oleks ta saanud sellele vastavat summat katkestusteta kasutada.

67. Kõigest sellest piisab tõendamaks, et käesolevas menetluses käsitletava kahju summat on suhteliselt keerukas täpselt kindlaks määrata.

68. Sellega seoses võib öelda, et vaidlusalune liikmesriigi praktika lihtsustab arvutust, mis tuleb sooritada. Kohtutoimikust nähtub, et Ungaris loetakse kahju arvutamisel mõistliku tagastamistähtaja alguseks käibedeklaratsiooni esitamise tähtpäevale järgnev päev. See tähendab, et hüvitise arvutamisel võetakse lähtepunktiks mitte enammakse tagastamise tähtpäev, vaid hoopis järgmine päev pärast seda, mil esitati käibedeklaratsioon, millel maksukohustuslane deklareeris negatiivse käibemaksusumma.

69. Kahju arvutamise aluseks võetava perioodi lõppkuupäevaks liikmesriigi praktikas on järgmise deklaratsiooni esitamise tähtpäev. Nii arvutatakse iga käibedeklaratsiooni ajavahemiku suhtes välja uus kahju summa eeldusel, et kantud kahju kujunes lõplikult välja tähtpäeval, mil maksukohustuslasel tuleb esitada käibedeklaratsioon, kus on deklareeritud negatiivne käibemaksusumma.

70. Kuigi see meetod erineb sellest, mida võiks kasutada kantud kahju täpseks väljaarvestamiseks, on selle eeliseks arvutuse lihtsustamine, sest seal ei eristata järgmiste maksustamisperioodide seisukohast seda enammakstud mahaarvatava käibemaksu osa, mis on omistatav varasemast perioodist edasi kantud enammaksele, ja uut osa. Kuna tagastamistähtaega ei rakendata, ei ole hilisemat enammakstud mahaarvatavat käibemaksu olemuslikult vaja eristada. Sel põhjusel on see meetod maksukohustuslastele soodsamgi kui niisugune, mis võimaldab täielikku hüvitamist, sest tavaliselt rakendatavat perioodi, mis vastab tagasimakseajale, ei rakendata.

71. Nagu olen märkinud, on Euroopa Kohus nõus, et kui tekkinud kahju on keeruline täpselt kindlaks määrata, võib kasutada meetodit, mis põhineb mõistlikul ligikaudsel hindamisel, tingimusel et see ei mõjuta liigselt hüvitise summat. Kuna käesoleval juhul on võrdlemisi keeruline tekkinud kahju täpselt välja arvutada, olen seisukohal, et Ungaril oli põhimõtteliselt õigus seda arvutust lihtsustada.

72. Intressimäär, mida tuleb täielikul hüvitamisel rakendada, peaks vastama sellele, mida maksukohustuslane oleks maksnud, et saada krediidiasutustelt enammakstud mahaarvatava käibemaksu summale vastav summa. Seega saab eeldada, et rakendatav intressimäär võrdub määraga, mida pädev keskpank rakendab väga lühiajaliste laenude suhtes, tingimusel et sellele määrale on

lisatud krediidiasutuste rakendatav tavapärane marginaal.[36] Kui maksukohustuslane peaks võtma laenuks raha, et lahendada rahavooprobleem, mis oli tingitud sellest, et talle enammakstud mahaarvatavat käibemaksu ei tagastatud, peaks ta ju maksma pädeva keskpanga rakendatavast määrast rohkem, sest viimati nimetatud määra võimaldatakse ainult krediidiasutustele.

73. Esmapilgul võib näida, et põhimenetluses kasutatud meetod vastab liidu nõuetele. Lähemal vaatamisel aga võib öelda, et liikmesriigi praktikas kasutatud arvutusmeetod sisaldab kahte aspekti, mis minu arvates ei ole täieliku hüvitamise põhimõttega kooskõlas.

74. Esimene aspekt puudutab rakendatavat määra. Liikmesriigi praktikas on ette nähtud määr, mida rakendab keskpank, kuid seda määra ei ole suurendatud, et võtta arvesse krediidiasutuste tavapärast marginaali. Isegi kui liikmesriikidel on õigus valida rakendatav intressimäär vastavalt oma majanduslikule olukorrale,[37] on siiski nii, et täieliku hüvitiseni (või vähemalt selle summa lähedale) jõudmiseks ei saa valitud määr piirduda keskpanga rakendatava baasintressimääraga.

75. Teine, olulisem aspekt on seotud „raha väärtuse langusega“, mis on tingitud „aja möödumisest“. Täieliku hüvitise mõiste tähendab, et kui kahju arvutatakse siis, kui see, nagu põhikohtuasjas, lõplikult kujuneb – mitte siis, kui selle määrab kindlaks maksuhaldur või liikmesriigi kohus –, tuleb hüvitise maksmisel sellele liita alates kahju lõplikust kujunemisest raha väärtuse langust kajastav täiendav intress.[38]

76. Minu arvates pidas Euroopa Kohus 17. juuli 2014. aasta kohtumääruse Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ei avaldata, EU:C:2014:2127) punktis 34 silmas just selle intressi maksmist, kui ta märkis, et „maksukohustuslastel, kellele on tagastatud enammakstud käibemaks pärast mõistliku tähtaja möödumist, mille teeb kindlaks liikmesriigi kohus, on õigus saada liidu õigusnormide alusel viivitusintressi“.[39]

77. Selles aspektis osutan samuti, et selle intressi arvutamisel tuleb võtta aluseks mitte krediidiasutuste (ega keskpanga) rakendatav määr, vaid hoopis inflatsioonimäär, sest käesolev juhtum puudutab raha väärtuse langust seoses kantud kahjuga alates hetkest, mil kahju on lõplikult kujunenud.

78. Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlused esitanud kohtute antud teabest, mida menetlusosalised kirjalikule küsimusele vastates kinnitasid, et vaidlusaluses liikmesriigi praktikas on ette nähtud liitintressi maksmine, kuid selle intressi arvestus algab järgmisest päevast pärast kuupäeva, mil lõppes 45-päevane tagastamistähtaeg seoses 2011. aasta septembrikuu deklaratsiooniga[40], st puhkepäevi arvestades 6. detsembrist 2011.

79. Maksukohustuslase kantud kahju aga võis tekkida ja lakata enne seda kuupäeva, sest nagu eespool mainitud, võisid maksukohustuslased täita makstud tasu tingimuse enne seda, kui neil tuli esitada järgmine käibedeklaratsioon, või nad võisid kasutada enammakstud mahaarvatavat käibemaksu järgmises käibedeklaratsioonis käibemaksukohustuse tasaarvestamiseks.[41]

36 Võrdluseks vt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 18. juuli 2018. aasta määrus (EL, Euratom) 2018/1046, mis käsitleb liidu üldeelarve suhtes kohaldatavaid finantsreegleid ja millega muudetakse määrusi (EL) nr 1296/2013, (EL) nr 1301/2013, (EL) nr 1303/2013, (EL) nr 1304/2013, (EL) nr 1309/2013, (EL) nr 1316/2013, (EL) nr 223/2014 ja (EL) nr 283/2014 ja otsust nr 541/2014/EL ning tunnistatakse kehtetuks määrus (EL, Euratom) nr 966/2012 (ELT 2018, L 193, lk 1), artikli 99 lõige 2 või Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. veebruari 2011. aasta direktiiv 2011/7/EL hilinenud maksmisega võitlemise kohta äritehingute puhul (ELT 2011, L 48, lk 1), artikli 2 punkt 6.

37 Vt käesoleva ettepaneku punkt 48.

38 Vt nt 27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsus Mulder jt *vs*. nõukogu ja komisjon (C-104/89 ja C-37/90, EU:C:2000:38, punkt 51).

39 Mitteametlik tõlge. Vt samuti 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 23). Selles suhtes tuleb toonitada, et täieliku hüvitise tagamiseks jätkub raha väärtuse langust hüvitava intressi arvestus seni, kui hüvitis on tegelikult välja makstud.

40 2011. aasta septembrikuu käibedeklaratsioon hõlmab ajavahemikku, mil võeti vastu muutmisseadus.

41 Kuna liikmesriigi praktikas kasutatav arvutusmeetod, mille kohaselt käsitatakse iga aruandeperioodi eraldi ja seetõttu nii, et kahju, mis tekkis makstud tasu tingimuse kohaldamise tõttu, kujunes lõplikult iga maksustamisperioodi lõpus, oleks loogiliselt tulnud rakendada intressi hüvitamaks raha väärtuse langust, mis on tekkinud alates iga maksustamisperioodi lõpust.

80. Õigupoolest näib liikmesriigi praktikas ette nähtud liitintress olevat teistsugust laadi, sest see intress kuulub maksmisele selle eest, kui haldusasutused hilinevad hüvitise maksmisega pärast seda, kui maksenõue on esitatud, mitte selle eest, et maksukohustuslastele on makstud tasu tingimuse kohaldamise tõttu kahju tekkinud.

81. Niisiis täheldan, et põhikohtuasjas ei ole vaidlusaluses liikmesriigi praktikas ette nähtud mingisugusegi intressi maksmist, mille eesmärk on hüvitada raha väärtuse langus alates kahju lõpliku kujunemise kuupäevast, s.o kuupäevast, mille seisuga arvutatakse välja hüvitise summa – käesoleval juhul järgmise deklaratsiooni esitamise tähtpäevast –, kuni kuupäevani, mil haldusasutused või kohus tunnustavad hüvitise summat ja see muutub seega maksmisele kuuluvaks võlaks. [42]

82. Kuna liikmesriigi praktikas ei ole minu arvates sel põhjusel tagatud piisavat hüvitist asjaomaste maksukohustuslaste kantud kahju eest, tuleb tunnistada see praktika liidu õiguse vastaseks.

2. Teine võimalik lahendus

83. Kui Euroopa Kohus asub siiski seisukohale, et nõutav hüvitis ei pea lähenema täielikult hüvitamisele, või ei nõustu eelneva analüüsiga muus aspektis, pakun nüüd välja teise võimaliku lahenduse tõstatatud probleemidele. Minu arvates on selge, et üht- või teistpidi oleks liikmesriikide kaalutlusruum rakendatava arvutusmeetodi otsustamisel piiratud tõhususe põhimõtte ja võrdväärsuse põhimõttega. Lähtun käesoleva ettepaneku ülejäänud osas sellest eeldusest.

84. Tõhususe põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigi õiguses ette nähtud õiguskaitsevahendid võimaldama õigussubjektidel teostada liidu õigusnormidest tulenevaid õigusi eesmärgipäraselt – ja mitte ainult teoreetiliselt. Niisiis tuleb seda põhimõtet tõlgendada nii, et liikmesriigi õiguses ette nähtud õiguskaitsevahendid tagavad õigussubjektidele õiguse taotleda hüvitist kahju eest, mida nad on kandnud liidu õiguse rikkumise tõttu, ja seda alati tingimusel, et Francovichi tingimused on eraldi täidetud.

85. Isegi kui hüvitis, mida liikmesriigid on kohustatud kohtuotsuse Francovich kohaselt maksma, ei ulatu täieliku hüvitamiseni, usun siiski, et liikmesriigid peavad hüvitama õigussubjektidele raha väärtuse languse, kui hüvitise arvutamisel on lähtutud minevikusündmusest nagu põhikohtuasjas, nimelt kuupäevast, mil kahju lõplikult kujunes. [43]

86. Niisiis usun, et isegi kui selle hüvitise tase, mida liikmesriikidel tuleb maksta, ei pea põhikohtuasjades lähenema täielikule hüvitamisele, tuleb vaidlusalust liikmesriigi praktikat pidada selliseks, mis ei taga piisavat hüvitust.

87. Võrdväärsuse põhimõte, nagu olen juba märkinud, eeldab, et õiguskaitsevahendite suhtes kohaldatavate eeskirjade kogumit kohaldatakse vahet tegemata nii liidu õiguse rikkumisele tuginevate õiguskaitsevahendite kui ka samalaadsete riigisisese õiguse eiramisele tuginevate õiguskaitsevahendite suhtes. [44] Sellegipoolest on selge, et see põhimõte ei kohusta liikmesriiki laiendama kõikidele liidu sätete vastaselt sissenõutud maksude või tasude tagastamise nõuetele oma kõige soodsamat tagastamise korda. [45]

42 Väga tõenäoliselt on see põhjustatud maksukorralduse seadustiku § 165 lõikest 2, kus on sätestatud: „Viivis ise ei saa olla aluseks viivise kohaldamisele.“ Kui aga tõlgendada seda sätet nii, et see välistab raha väärtuse langust hüvitava intressi, olen seisukohal, et see säte tuleb tunnistada liidu õiguse vastaseks.

43 Vt analoogia alusel 2. augusti 1993. aasta kohtuotsus Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, punkt 31) ja 4. detsembri 2003. aasta kohtuotsus Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, punkt 68).

44 28. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, punkt 71).

45 17. novembri 1998. aasta kohtuotsus Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, punkt 20).

88. Põhikohtuasjas vaidluse all oleva liikmesriigi hüvituspraktika kohaselt kohaldatakse mitte maksukorralduse seadustiku § 37 lõiget 6 – mille järgi rakendatakse Ungari keskpanga kahekordsele intressimäärale vastavat määra –, vaid maksukorralduse seadustiku § 124/C ja § 124/D, kus on ette nähtud Ungari keskpanga baasintressimääraga võrduva määra rakendamine.

89. Maksukorralduse seadustiku §-dest 124/C ja 124/D nähtub siiski selgelt, et need on kohaldatavad mitte ainult juhul, kui Euroopa Kohus tuvastab, et liikmesriigi seadus, nagu Ungaris kohaldatu, on liidu õigusega vastuolus, vaid ka juhul, kui Alkotmánybíróság (konstitutsioonikohus, Ungari) või Kúria (Ungari kõrgeim kohus) leiab, et riigi õigusakt on vastuolus Ungari põhiseadusega või kohaliku omavalitsuse määruse korral muu õigusnormiga.

90. Nendel asjaoludel näib – ehkki see on liikmesriigi kohtu tuvastada –, et maksukorralduse seadustiku §-d 124/C ja 124/D on *lex specialis*, mille eesmärk on iseäranis reguleerida niisuguse kohtuotsuse tagajärgi, milles kõrgem kohus tuvastab liikmesriigi õigusnormi vastuolu kõrgema tasandi normiga, mida kohaldatakse ühtviisi nii liidu õigusel kui ka üksnes riigisisesel õigusel põhinevate õiguskaitsevahendite suhtes.

91. Tuleb tunnistada, et Kúria (Ungari kõrgeim kohus) põhjendus, miks kohaldada maksukorralduse seadustiku § 124/C ja 124/D, mitte sama seadustiku § 37 lõiget 6, võib ühest küljest tunduda mõneti üllatav. Nimetatud kohtu sõnul seletab nende kahe paragrahvi kohaldamist see, et niisugustel asjaoludel, nagu on põhikohtuasjas vaidluse all, ei rikkunud maksuasutused makstud tasu tingimust kohaldades kehtivaid riigisiseseid õigusakte, sest nimetatud tingimus oli tol ajal jõus. Niisuguses sõnastuses näib see seletus võrduvat selle eitamisega, et varasema makstud tasu tingimus oli algusest peale liidu õigusega vastuolus.

92. Kuigi Kúria (Ungari kõrgeim kohus) seletust võib pidada mõnevõrra üllatavaks, ei mõjuta see iseenesest liikmesriigi praktika kooskõla liidu õigusega. Jõuan sellele järeldusele põhjendusel, et kui õiguskaitsevahendid, mida liikmesriigid õigussubjektidele võimaldavad, vastavad liidu õigusele, ei lähe need seetõttu, et nende kohaldamise põhjused on ekslikud, liidu õigusega vastuollu. Seega, kuna §-d 124/C ja 124/D on vahet tegemata kohaldatavad nii ühest küljest liidu õigusel põhinevate õiguskaitsevahendite kui ka teisest küljest üksnes riigisisesel õigusel põhinevate õiguskaitsevahendite suhtes, ei saa tuvastada võrdväärsuse põhimõtte rikkumist.[46]

93. Eespool kirjeldatud põhjendusi silmas pidades teen ettepaneku vastata kohtuasjas C-13/18 esitatud kolmele küsimusele ning esimesele kahele kohtuasjas C-126/18 esitatud küsimusele järgmiselt: liidu õiguse esimuse põhimõtet tuleb niisuguses olukorras, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohtud on kirjeldanud, tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt võetakse makstud tasu tingimuse kohaldamisega põhjustatud kahju hüvitamiseks maksmisele kuuluva intressi arvutamisel aluseks määr, mis vastab pädeva keskpanga põhiliste refinantseerimisoperatsioonide intressimäärale, kuid ei suurendata seda nii, et see kajastab määra, millega maksukohustuslane, kes ei ole krediidiasutus, oleks saanud võtta laenuks sama summa, ega nähta ette intressi, et tasaarvestada maksmisele kuuluva hüvitisega seotud raha väärtuse langus, kui see hüvitis on arvutatud alates kahju lõpliku kujunemise kuupäevast.

D. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu viimased kuus küsimust kohtuasjas C-126/18

94. Enne, kui asun analüüsima eelotsusetaotluse esitanud kohtu viimaseid kuut küsimust kohtuasjas C-126/18, tahan sõnastada mõned sissejuhatavad märkused.

46 Vt analoogia alusel 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punkt 40). Panen samuti tähele, et hagimenetluste kontekstis märkis Euroopa Kohus, et kui kohtuotsuse põhjenduste puhul on tegemist liidu õiguse rikkumisega, kuigi otsuse resolutsioon näib olevat muude õiguslike asjaoludega põhjendatud, tuleb apellatsioonkaebus rahuldamata jätta. Vt nt 7. juuni 2018. aasta kohtuotsus Ori Martin *vs.* Euroopa Liidu Kohus (C-463/17 P, EU:C:2018:411, punkt 24).

95. Esiteks täheldan, et kohtuasjas C-126/18 eelotsusetaotluse esitanud kohus mainib oma küsimustes käibemaksudirektiivi artiklit 183, mis on see säte, mille Ungari seoses varasema makstud tasu tingimusega täitmata jättis. Ent kuna selles artiklis ei ole mainitud menetlusnorme, ei tundu see säte asjakohane. Samuti, ehkki eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma küsimustes kõigest tõhususe põhimõttele, näib mulle, et esitatud küsimusi on vaja analüüsida ka võrdväärsuse põhimõtte perspektiivis, sest need kaks põhimõtet piiravad liikmesriikide menetlusautonoomiat hüvituslike õiguskaitsevahendite korraldamisel.

96. Teiseks, kuna vaidlusaluses liikmesriigi praktikas on ette nähtud üksnes liitintressi maksmine, juhul kui on hilinetud makstud tasu tingimuse kohaldamise eest hüvituseks makstava intressi väljamaksmisega, usun, et kui need küsimused viitavad „liitintressile“, on nendes tegelikult soovitud viidata viivitusintressile, mida makstakse hüvitise maksmisega hilinemise eest – arvutatuna antud juhul alates kuupäevast, mil kahju tuvastati.[47] Igal juhul, võttes arvesse minu ettepaneku punktides 78–80 antud vastust, jääb üle veel hinnata tingimusi, mille kohaselt tuleb sellist viivitusintressi maksta.

97. Kolmandaks võivad viimased kuus kohtuasjas C-126/18 esitatud küsimust viidata sellele, et intressi saamise tingimused on väga piiravad. See aga, kuidas eelotsusetaotluse esitanud kohus on faktilisi asjaolusid kirjeldanud, viitab sellele, et vaidlusalune liikmesriigi praktika ei ole nii piirav, kui nendes küsimustes näib olevat mõista antud. Näib ju, et maksukohustuslastel, kes nn makstud tasu tingimuse kohaldamise tõttu kahju kandsid, oli siiski õigus saada viivitusintressi, isegi kui nad ei esitanud selleks eritaotlust, kui maksuhaldur ei maksnud neile pärast seda, kui nad olid oma taotluse esitanud, maksmisele kuuluvat hüvitist Ungari maksukorralduse seadustiku § 37 lõikes 4 ette nähtud tähtaja jooksul.[48]

98. Sellegipoolest see, kas eelotsuse küsimustes viidatud eeldused on vastavuses põhikohtuasjas vaidluse all olevate tegelike asjaoludega, on kohtuasjas C-126/18 eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollida.

1. Kolmas küsimus

99. Kohtuasjas C-126/18 esitatud kolmandas küsimuses palub liikmesriigi kohus sisuliselt selgitada, kas tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi praktika, mille kohaselt võetakse hüvitise maksmisega hilinemise eest makstava viivitusintressi arvutamisel alguskuupäevaks mitte kahju tekkimise kuupäev ega ka põhikahju hüvituseks maksmisele kuulunud intressi esmakordne maksetähtpäev, vaid hilisem kuupäev.

100. Seoses sellega soovin juhtida tähelepanu, et minu arvates ei teki kohustusest anda liidu õiguse rikkumise eest hüvitis, mis sisuliselt läheneb täielikule hüvitamisele, sellisena asjaomasele liikmesriigile kohustust maksta hüvitise väljamaksmisega hilinemise korral viivitusintressi. Sellise intressi maksmine ei tulene ju otseselt sellest, et asjaomane liikmesriik rikkus liidu õigust, vaid hoopis objektiivsest asjaolust, et asjaomane liikmesriik on võla maksmisega hilinenud.

47 Kui pidada silmas olemasolevate intresside tüpoloogiat liidu õiguses, nagu seda on kirjeldanud kohtujurist Bot oma ettepanekus kohtuasjas komisjon *vs*. IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170), olen seisukohal, et makstud tasu tingimuse kohaldamise tõttu tekkinud kahju hüvitamiseks maksmisele kuuluv intress, aga ka intress, mis oleks tulnud maksta hüvituseks raha väärtuse languse eest, kuuluvad tasandusintressi mõiste alla ja põhikohtuasja kontekstis tuleb tasandusintressi maksmisega hilinemise eest makstava viivise kohta kasutada mõistet „viivitusintress“.

48 Pealegi nähtub, et Dalmandi sai selle eest, et hilineti hüvitise maksmisega, millele sellel äriühingul oli õigus, viivitusintressi pärast seda, kui ta oli esitanud sellekohase nõude.

101. Sellega seoses usun, et tõhususe põhimõte kohustab liikmesriike nägema oma õigusaktides ette viivitusintressi maksmise juhul, kui riik liidu õigusest tulenevate kohustuste rikkumise tõttu maksmisele kuuluva hüvitise väljamaksmisega hilineb. Muidu ei oleks liikmesriikidel mingit ajendit maksta hüvitist õigussubjektidele, kes on kandnud liidu õiguse rikkumise tagajärgi, mistõttu nende õigus saada täielikku hüvitist jääb ilma kasuliku mõjuta. [49]

102. Põhikohtuasjas näib Dalmandi olevat seisukohal, et viivitusintressi oleks tulnud rakendada alates kuupäevast, mil makstud tasu tingimus kehtetuks tunnistati, või isegi kuupäevast, mil Euroopa Kohus tegi 28. juuli 2011. aasta kohtuotsuse komisjon *vs*. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530), sest maksuhaldur oleks automaatselt pidanud hüvitama talle selle tingimuse kohaldamise.

103. Nagu on sedastatud, nõuab liidu õiguse esimuse põhimõte, et kui Euroopa Kohus tuvastab, et liikmesriik on riigisisest seadust kohaldades jätnud täitmata liidu õigusest tulenevad kohustused, astub see riik viivitamata vajalikud sammud selle õigusakti kehtetuks tunnistamiseks ning selle riigi asutused lõpetavad viivitamata selle kohaldamise. [50]

104. Ent liidu esimuse põhimõte ega ka õiguskaitsevahendite tõhususe põhimõte ei nõua, et liikmesriigid annaksid omal algatusel hüvitist kahju eest, mida nad on liidu õigust rikkudes põhjustanud, või koguni katkestama aegumistähtaegu, korraldades, nagu Ungari on teinud, halduslikku hüvitamismenetluse.

105. On tõsi, et kui Euroopa Kohus leiab, et seadusandlik või haldusakt, mille liikmesriigi võimud on vastu võtnud, on liidu õigusega vastuolus, on see riik kohustatud kõnealuse meetme tühistama ja olenevalt Francovichi tingimuste kohaldamisest heastama selle võimalikud õigusvastased tagajärjed. [51]

106. Ent nagu Euroopa Kohus on korduvalt osutanud, olenevad liidu õiguse rikkumise eest maksmisele kuuluva hüvitise väljamaksmist reguleerivad menetlusnormid liikmesriigi õigusest, kus võib olla ette nähtud, et hüvitise väljamaksmiseks tuleb esitada nõue. [52] Nii ei tingi pelgalt see, et kohe pärast 28. juuli 2011. aasta kohtuotsuse komisjon *vs*. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530) tegemist ega isegi pärast muutmisseaduse vastuvõtmist ei maksnud Ungari omal algatusel makstud tasu tingimuse kohaldamise tõttu kannatanud maksukohustuslastele hüvitist, selle hüvitise suhtes automaatselt viivitusintressi rakendamist. Asjaomane liikmesriik on võrdväärsuse põhimõttest tulenevalt kohustatud omal algatusel viivitusintressi rakendama *vaid* juhul, kui liikmesriigi õigusaktides on ette nähtud, et kui kohus on lugenud liikmesriigi õigusakti kõrgemal seisva õigusnormiga vastuolus olevaks, algab sellise intressi arvestus *ipso jure* alates selle kohtuotsuse tegemisest.

107. Kuna liikmesriigid ei ole seega kohustatud omal algatusel hüvitama kahju, mida nad on põhjustanud liidu õigust rikkudes, tuleneb sellest omakorda, et liikmesriik võib põhimõtteliselt ette näha, et kahju tekkimise kuupäevast alates ei teki viivitusintressi.

108. Samuti ei ole liikmesriigid kohustatud ette nägema, et selline makse tehakse vahetult pärast pädeva asutuse või kohtu otsust, millega tuvastati, et see kahju kuulub hüvitamisele.

49 Vt selle kohta 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Ciup (C-288/14, ei avaldata, EU:C:2016:495, punkt 46). Kuna kohustus maksta viivitusintressi tuleneb tõhususe põhimõttest ja õigusest täielikule hüvitisele, on liikmesriikidel vabadus kehtestada selle viivitusintressi määr, tingimusel et see määr loob haldusasutustele ajendi kahju viivitamata ära maksta.

50 13. juuli 1972. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Itaalia (48/71, EU:C:1972:65, punkt 7). Põhikohtuasjas tähendas see, et Ungari oli vaid kohustatud omal algatusel lõpetama makstud ostude tingimuse kohaldamise ja tagastama mahaarvatava käibemaksu enammaksed, mis olid jätkuvalt olemas 28. juuli 2011. aasta kohtuotsuse komisjon *vs*. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530) tegemise päeval.

51 Vt selle kohta 16. detsembri 1960. aasta kohtuotsus Humblet *vs*. Belgia riik (6/60-IMM, EU:C:1960:48, lk 569).

52 4. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807, punkt 123). See lahendus on üpris loogiline, kuivõrd kantud kahju täpseks hüvitamiseks tuleb kahju suuruse määramisel arvesse võtta mõningaid faktilisi parameetreid, mida saavad teada vaid asjaomased isikud.

109. On tõsi, et liidu õiguse alusel maksmisele kuuluva hüvitise maksmisega hilinemise korral peavad liikmesriigid ette nägema niisuguse viivise maksmise. Samas ei saa aga eeldada, et haldusasutused maksavad selle hüvitise kohe, kui kahju on tuvastatud.[53] Nii ei kohusta tõhususe põhimõte liikmesriike ette nägema, et viivitusintressi tuleb arvutada alates kahju tekkimise kuupäevast või põhikahju eest hüvitiseks makstava intressi esimesest maksetähtpäevast, vaid see alguskuupäev jääb mõistlikusse tähtaega pärast seda, kui asjaomane haldusasutus või kohus on kahju tuvastanud.

110. Saan põhikohtuasjas liikmesriigi praktikast aru nii, et seal on ette nähtud sellise intressi maksmine juhul, kui haldusasutused on jätnud kahju hüvitamiseks mõeldud intressi maksmata 30 päeva (mõnel juhul 45 päeva) jooksul alates hüvitusnõude esitamisest, mis näib olevat mõistlik aeg, mille jooksul haldusasutused saavad kaaluda selle nõude põhjendatust. Seetõttu ei saa niisugust tähtaega pidada tõhususe põhimõttega vastuolus olevaks.

111. Mis puudutab võrdväärsuse põhimõtet, on kohtuasjas C-126/18 eelotsusetaotluse esitanud kohus ainus, kes teab, kuidas seda liiki intressi muudel asjaoludel rakendatakse, ja seetõttu on selle kohtu ülesanne kontrollida, et vaidlusaluses asjas ei rakendata lühemaid tähtaegu, kui asjaomane liikmesriik peab maksma hüvitist alusel, mis tuleneb üksnes liikmesriigi maksuõigusest.

112. Selles kontekstis teen ettepaneku vastata kolmandale küsimusele, et õiguskaitsevahendite tõhususe ja võrdväärsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt võetakse niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas hüvitise maksmisega hilinemise eest makstava viivitusintressi arvutamisel alguskuupäevaks mitte põhikahju hüvituseks maksmisele kuulunud intressi esmakordne maksetähtpäev, vaid hilisem kuupäev, tingimusel et ühest küljest ei lükata seda kuupäeva edasi üle mõistliku ajavahemiku pärast seda, kui selle hüvitise maksmise kohustus on tuvastatud, ja teisest küljest rakendatakse üksnes liikmesriigi õigusel põhineva hüvitise maksmisega hilinemise korral sama kuupäeva.

2. Neljas küsimus

113. Kohtuasjas C-126/18 esitatud neljandas eelotsuse küsimuses palub liikmesriigi kohus sisuliselt selgitada, kas tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt peavad maksukohustuslased viivitusintressi saamiseks esitama eraldi taotluse, samas kui teistel juhtudel, mil viivitusintress maksmisele kuulub, ei ole niisugust taotlust vaja, sest intress määratakse automaatselt.

114. Selles suhtes usun, et maksukohustuslastelt konkreetset liiki taotluse esitamise nõudmine kui selline ei ole tõhususe põhimõttega vastuolus. Sellise nõude tagajärjel – kui kasutada Euroopa Kohtu sõnastust – ju ei muutu liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamine praktiliselt võimatuks ega ülemäära raskeks.[54] Ent kui seda nõuet tuleb kohaldada tagasiulatuvalt maksukohustuslastele, kes esitasid oma kaebused enne, kui Euroopa Kohus oli teinud otsuse makstud tasu tingimuse vastavuse kohta liidu õigusele, jätaks see nõue (või vähemalt võib jätta) need kaebused ilma kasuliku mõjuta[55] ning seetõttu tuleb seda pidada tõhususe põhimõttega vastuolus olevaks.

53 Vt analoogia alusel 15. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, punkt 20).

54 11. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 39).

55 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on liikmesriikidel vabadus kohaldada uusi eeskirju varasemate õigusaktide kehtivusajal tekkinud olukordade tulevaste tagajärgede suhtes. Vt 29. juuni 1999. aasta kohtuotsus Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, punkt 25). Ent seadusandlik muudatus, millega jäetakse maksukohustuslane tagasiulatuvalt ilma õigusest, mille ta omandas varasema õigusakti alusel, on vastuolus õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega. 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 39).

115. Mis puudutab võrdväärsuse põhimõtet, nagu see on sõnastatud, tähendab selliselt esitatud küsimus selle põhimõtte rikkumist. Nagu eespool selgitatud, eeldab võrdväärsuse põhimõte, et nii liidu õiguse rikkumisele tuginevate õiguskaitsevahendite kui ka samalaadsete siseriikliku õiguse eiramisele tuginevate õiguskaitsevahendite suhtes kohaldatakse samu menetlusnorme. [56]

116. Põhikohtuasjas aga võivad teatavad kohtutoimikust nähtuvad tõendid viidata sellele, et erinevalt eeldusest, millel põhineb neljas eelotsuse küsimus, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on selle sõnastanud, nõutakse eraldi taotluse esitamist mitte ainult vaidlusaluse sugustes olukordades (nimelt liidu õiguse rikkumise korral), vaid mõningates muudeski olukordades, mis kuuluvad üksnes riigisisese õiguse reguleerimisalasse.

117. Seetõttu teen ettepaneku neljas küsimus ümber sõnastada ja vastata sellele nii, et tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada selliselt, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt peavad maksukohustuslased viivitusintressi nõudes esitama eraldi taotluse, kui see nõue on ühtviisi kohaldatav olenemata sellest, kas kahju, millest tulenes võlg, mille maksmisega on hilinetud, tekkis liidu õiguse või liikmesriigi õiguse rikkumisest.

3. Viies ja kaheksas küsimus

118. Viiendas eelotsuse küsimuses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt võib viivitusintressi määrata vaid juhul, kui maksukohustuslane on esitanud taotluse, milles ei nõuta konkreetselt intressi, vaid enammakstud mahaarvatava käibemaksu tagastamist, mis on jätkuvalt tagastamata sel kuupäeval, mil makstud tasu tingimus kehtetuks tunnistati.

119. See küsimus sarnaneb kaheksanda küsimusega, kus eelotsusetaotluse esitanud kohus palub selgitada, kas tõhususe põhimõtte ja võrdväärsuse põhimõttega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt viivitusintressi võib nõuda vaid juhul, kui maksukohustuslasel on õigus taotleda tagasi enammakstud mahaarvatavat käibemaksu selle maksu deklareerimise perioodi eest, mille ajal makstud tasu tingimus kehtetuks tunnistati.

120. Seepärast käsitlen neid kahte küsimust koos, isegi kui nende vahel – niivõrd, kui mina nendest aru saan – on väike erinevus: viies küsimus käsitleb vormilist nõuet, nimelt nõuet, et maksukohustuslane peab esitama taotluse, mis ei ole seotud võlaga, mille maksmisega on hilinetud, kaheksas küsimus aga puudutab materiaalõiguslikku tingimust, nimelt seda, et maksukohustuslasel on õigus taotleda enammakstud mahaarvatava käibemaksu tagastamist selle maksu deklareerimise perioodi eest, mille ajal kõnealune liidu õiguse vastane õigusnorm kehtetuks tunnistati.

121. Nendes aspektides pean tunnistama, et praktika, mille kohaselt tuleb maksukohustuslasel esitada viivitusintressi suhtes konkreetset liiki taotlus, on küll ebaharilik, kuid ei põhjusta sellisena liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise muutumist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks. Seega ei ole see tingimus tõhususe põhimõttega vastuolus, kui on täidetud järgmised kaks tingimust.

122. Esiteks peab olema maksukohustuslasele suhteliselt selgelt ja aegsasti teatatud, et viivitusintressi saamiseks on vaja sedalaadi taotlus esitada.

56 28. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, punkt 71). Siiski ei ole seda põhimõtet rikutud juhul, kui liikmesriigi õigusaktide kohaselt tuleb viivitusintressi saamiseks esitada eraldi taotlus, samas kui muud liiki intresside suhtes sellist nõuet ei ole. Kuna võrdväärsuse põhimõte eeldab vaid seda, et nii liidu õiguse rikkumisele tuginevate kui ka liikmesriigi õigusel põhinevate õiguskaitsevahendite suhtes kohaldatakse ühtesid ja samu menetlusnorme, ei takista see muud liiki intresside suhtes teistsuguste menetlusnormide kohaldamist.

123. Teiseks ei tohi selles nõudes peituda ühtegi materiaalõiguslikku tingimust. Muu hulgas ei tohi see nõue olla sellise mõjuga, et piirab viivitusintressi maksmist maksukohustuslastele, kellel on makstud tasu tingimuse kehtetuks tunnistamise aja seisuga jätkuvalt tagasi saamata enammakstud käibemaksu. Võla põhjustanud kahju oleks ju saanud tekkida ka enne maksustamisperioodi, mis eelnes perioodile, mil makstud tasu tingimus kehtetuks tunnistati. Selles olukorras peab maksukohustuslasel olema õigus nõuda viivitusintressi, kui selle kahju eest hüvitise maksmisega on hilinetud – kui see ei ole aegunud –, ka siis, kui tal ei ole enam saada tagastamata enammakstud mahaarvatavat käibemaksu.

124. Seepärast olen seisukohal, et tõhususe põhimõttega on vastuolus see, kui liikmesriigid piiravad viivitusintressi maksmist maksukohustuslastele, kellel on makstud tasu tingimuse kehtetuks tunnistamise hetkel jätkuvalt tagasi saada enammakstud mahaarvatavat käibemaksu.

125. Võrdväärsuse põhimõtet võib rikkuda ka see, kui viiendas ja kaheksandas eelotsuse küsimustes viidatud nõudeid kohaldatakse ainult liidu õiguse rikkumisest, kuid mitte liikmesriigi õiguse rikkumisest tekkinud hüvitise maksmisega hilinemise korral. Selleks aga, et tuvastada, kas põhikohtuasjas on tegu sellise olukorraga, ei ole piisavalt teavet.[57]

126. Muidugi oleks olukord täiesti teistsugune nõude osas, et peab olema tagastamata enammakstud mahaarvatavat käibemaksu selle maksustamisperioodi eest, mille ajal kõnealune liidu õigusega vastuolus olev säte kehtetuks tunnistati, kui see kehtiks üksnes hüvitise maksmisega hilinemise eest saadava viivitusintressi taotlemise korral väga konkreetse ajavahemiku eest, mil enne muutmisseaduse vastuvõtmist oli käibedeklaratsioonis märgitud enammakstud mahaarvatav käibemaks.

127. Niisugusel juhul, kuna kõnealune nõue ei takista intressi maksmist hüvitise maksmisega hilinemise korral, kui hüvitist makstakse kahju eest, mis tekkis enne seda perioodi maksukohustuslasele, kellel ei olnud enam tagasi saada enammakstud mahaarvatavat käibemaksu ajal, mil makstud tasu tingimus kehtetuks tunnistati, ei ole minu arvates võimalik tuvastada tõhususe põhimõtte rikkumist. See nõue oleks ju lihtsalt samaväärne tegeliku kahju olemasolu kindlakstegemisega, paludes asjaomastel isikutel teatada, kas neil on aktuaalse maksustamisperioodi kontekstis enammakstud mahaarvatavat käibemaksu.

128. Seda arvestades teen ettepaneku vastata viiendale ja kaheksandale küsimusele nii, et tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada selliselt, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt võib viivitusintressi määrata vaid juhul, kui maksukohustuslane on esitanud taotluse, mille sisu puudutab mitte hüvitise maksmist kogu kahju eest, mis on tekitatud makstud tasu tingimuse kohaldamisega, vaid seni tagastamata enammakstud mahaarvatava käibemaksu tagastamist kuupäeval, mil makstud tasu tingimus kehtetuks tunnistati, kui maksukohustuslasel ei pea sellise taotluse esitamiseks olema selleks kuupäevaks veel tagastamata enammakstud mahaarvatavat käibemaksu ja kui seda nõuet kohaldatakse ka liikmesriigi õiguse rikkumise eest makstava hüvitise maksmisega hilinemise korral.

4. Kuues küsimus

129. Kuuendas küsimuses palub liikmesriigi kohus sisuliselt selgitada, kas tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt rakendatakse viivitusintressi üksnes niisuguse finantskahju summa suhtes, mis on tekkinud taotluse esitamisele eelnenud käibemaksu deklareerimise perioodil.

57 Eeskätt, kuna selline nõue tähendaks viivitusintressi saamiseks konkreetse tähtaja kehtestamist, tuleb seetõttu kontrollida, et see nõue on kohaldatav ka samalaadsetes olukordades, mis põhinevad üksnes liikmesriigi õigusnormidel.

130. Selles suhtes ei tohi unustada, et põhikohtuasjas tekkis kahju siis, kui maksuhaldur ei tagastanud käibedeklaratsioonis näidatud enammakstud mahaarvatavat käibemaksu liikmesriigi õiguses ette nähtud tähtaja jooksul.

131. Seetõttu, nähes ette, et viivitusintressi rakendatakse vaid taotluse esitamisele eelnenud käibemaksu deklareerimise perioodil tekkinud kahju suhtes, nõuab niisugune liikmesriigi praktika, nagu on põhikohtuasjas vaidluse all, ühest küljest taotluse esitamist seoses iga maksustamisperioodiga ning teisest küljest kehtestab aegumistähtaja. See tähtaeg vastab järelejäänud osale maksustamisperioodist, mille kestel finantskahju tekkis ja mida pikendatakse järgmise maksustamisperioodi kestuse võrra. Panen nüüd ette analüüsida neid kahte liikmesriigi praktika tagajärge eraldi.

132. Niivõrd kui kõnealuse liikmesriigi praktika tagajärjel on maksukohustuslased kohustatud esitama konkreetsel juhul, kui nad väidavad, et nad on kandnud kahju, taotluse, ei näi see praktika olevat vastuolus tõhususe põhimõtte ega võrdväärsuse põhimõttega, kui sedasama tingimust kohaldatakse ka liikmesriigi õigusnormi rikkumise tõttu tekkinud võla maksmisega hilinemise korral.[58]

133. Niivõrd kui selle liikmesriigi praktika tagajärjel hakkab kehtima aegumistähtaeg, võib see olla tõhususe põhimõttega vastuolus, kui see tähtaeg on liiga lühike selleks, et mõistlikult tähelepanelik ja ettevaatlik õigussubjekt saaks esitada viivitusintressi taotluse, pidades silmas selles suhtes kehtestatud vormiliste nõuete ulatust ning sellele isikule antud asjakohase info ulatust. Nende küsimuste hindamine on aga eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses.

134. Nii oleks see ka juhul, kui liikmesriigi praktika kohalduks tagasiulatuvalt – see tähendab selle kehtestamisele eelnenud perioodil – ja takistaks seeläbi igasugust viivitusintressi maksmist kahju hüvitamisega hilinemise eest, mis puudutab mis tahes perioodi, mis eelnes taotluse esitamise perioodile. Sellises olukorras ei saa maksukohustuslased mõistagi järgida aegumistähtaega, kuna nad ei saa selle kehtestamist ette näha. Neid kahte asjaolu tuleb siiski eelotsusetaotluse esitanud kohtul hinnata.

135. Mis puudutab võrdväärsuse põhimõtet, siis on liikmesriigi kohus pädev tuvastama, kas vähemalt ühes võrreldavas olukorras rakendatakse samalaadset tähtaega võla suhtes, mis tuleneb üksnes liikmesriigi õigusest.

136. Sellepärast teen ettepaneku vastata kuuendale küsimusele nii, et tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada selliselt, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt rakendatakse viivitusintressi üksnes niisuguse finantskahju summa suhtes, mis on tekkinud taotluse esitamisele eelnenud käibemaksu deklareerimise perioodil, kui see liikmesriigi praktikas kehtiv aegumistähtaeg ei ole liiga lühike selleks, et mõistlikult tähelepanelik ja ettevaatlik õigussubjekt saaks esitada viivitusintressi taotluse, kui seda tingimust ei kohaldata tagasiulatuvalt ning seda kohaldatakse ka liikmesriigi õigusnormi rikkumise tõttu tekkinud võla maksmisega hilinemise korral.

5. Seitsmes küsimus

137. Seitsmendas küsimuses palub liikmesriigi kohus sisuliselt selgitada, kas tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi praktika, millega jäetakse maksukohustuslane lõplikult ilma võimalusest nõuda viivitusintressi põhjendusel, et ühest küljest oli makstud tasu tingimus selle kohaldamise ajal jõus ja teisest küljest on sellise nõude esitamise aegumistähtaeg möödunud.

58 Vt põhjalikumat käsitlust käesoleva ettepaneku punktides 114 ja 121.

138. Seoses küsimuse esimese osaga ei tohi jällegi unustada, et viivitusintressi maksmine on vajalik selleks, et tagada iga õigussubjekti õigus saada täielik hüvitis kahju eest, mida liikmesriik on põhjustanud liidu õigust rikkudes. Seega ei pea ma tõenäoliseks, et hiljem liidu õiguse vastaseks tunnistatud sätte jõusolek selle sätte kohaldamise ajal õigustaks viivitusintressi rakendamata jätmist.[59]

139. Seoses küsimuse teise osaga osutan, et Euroopa Kohus on juba asunud seisukohale, et mõistlike tähtaegade kehtestamine menetluse algatamiseks on liidu õigusega kooskõlas,[60] isegi kui nende tähtaegade möödumine toob loogiliselt kaasa esitatud nõude täies ulatuses või osaliselt rahuldamata jätmise[61]. Ent selleks, et olla liidu õigusega kooskõlas, peavad liidu õiguse rikkumisega tekitatud kahju hüvitamise nõuete suhtes kehtivad aegumistähtajad vastama ka tõhususe põhimõttele ja võrdväärsuse põhimõttele.

140. Põhikohtuasjas on liikmesriigi praktikas ette nähtud kaks aegumistähtaega.[62]

141. Esimene tähtaeg puudutab käibe deklareerimise perioodi, mille eest võib nõuda hüvitist. Euroopa Kohtule saadetud toimikus sisalduva teabe kohaselt on liikmesriigi praktikas maksukorralduse seadustiku § 164 lõike 1 alusel ette nähtud, et hüvitada võib vaid selle kahju, mis on tekkinud alates 2005. aasta viimasest käibe deklareerimise perioodist.

142. Näib, et selline aegumistähtaeg ei ole tõhususe põhimõttega vastuolus, sest see ei muuda õigussubjektidele liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks ega ülemäära raskeks.[63] Euroopa Kohus on juba tunnistanud liidu õigusele vastavaks kolme[64] või isegi kahe aasta pikkused aegumistähtajad[65]. Samuti ei näi see tähtaeg olevat vastuolus võrdväärsuse põhimõttega, sest sama viieaastane aegumistähtaeg näib olevat kohaldatav ka liikmesriigi õiguse rikkumisel põhinevate hüvituslike õiguskaitsevahendite suhtes. Selle kontrollimine aga on eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses.

143. Teine aegumistähtaeg on see, mille jooksul maksukohustuslased pidid esitama hüvitustaotluse.

144. Selles aspektis võib järeldada kohtuasjas C-126/18 vaidluse all olevate faktiliste asjaolude kirjeldusest, mida Ungari valitsus ka kohtuistungil mainis, et isegi kui maksukohustuslased ei oleks eraldi nõuet esitanud, oli neil hüvitusnõude esitamiseks aega viis aastat pärast makstud tasu tingimuse kehtetuks tunnistamist.

59 Põhikohtuasjas vaidluse all olevas juhtumis esitati see põhjendus siiski mitte selleks, et õigustada viivitusintressi maksmata jätmist, vaid et põhjendada liikmesriigi keskpanga kahekordse lihtintressimääraga võrdse määra rakendamist makstud tasu tingimuse kohaldamise eest makstava hüvitise arvutamisel.

60 Vt nt 19. juuni 2014. aasta kohtuotsus Specht jt (C-501/12–C-506/12, C-540/12 ja C-541/12, EU:C:2014:2005, punkt 115).

61 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punkt 42).

62 Need kaks tähtaega tulenevad seisukohast, et muutmisseaduse vastuvõtmine katkestas sel ajal kestnud aegumistähtaegade kulgemise.

63 Seega, kui Euroopa Kohus leiab, et liikmesriikide õigusaktid on liidu õigusega vastuolus, ei ole asjaomased liikmesriigid kohustatud üle vaatama olukordi, mis on juba muutunud lõplikuks pärast kasutada olnud õiguskaitsevahendite ammendumist või selliste õiguskaitsevahendite kasutamiseks ette nähtud tähtaegade möödumist. Vt nt 8. märtsi 1988. aasta kohtuotsus Brown *vs*. Euroopa Kohus (125/87, EU:C:1988:136, punkt 14) ja analoogia alusel 30. septembri 2003. aasta kohtuotsus Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, punkt 38); 16. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178, punkt 20) ja 10. juuli 2014. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punkt 58).

64 15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, punkt 28).

65 15. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10, EU:C:2011:844, punkt 25). Seoses ühenduse maksuga, mida maksavad institutsioonide ametnikud ja töötajad, on õiguskaitsevahendite kasutamise tähtaeg ette nähtud Euroopa Liidu ametnike personalieeskirjades ning liidu muude teenistujate teenistustingimustes. Üldkohtu praktika kohaselt on selle tähtaja kestus kolm kuud alates palgalehest, milles selgelt ja esimest korda kajastub rahalist laadi otsus. Vt nt 14. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Campo jt *vs*. SEAE (T-577/16, ei avaldata, EU:T:2017:909, punktid 34–36).

145. Kuna aegumistähtaega ei arvestata kahju realiseerumisest, näib liikmesriigi praktika tulemuseks olevat maksukorralduse seadustiku § 164 lõikes 1 ette nähtud algse aegumistähtaja pikenemine.[66] Kui see peab paika, on Ungari läinud palju kaugemale liidu õiguses kehtinud nõudest anda piisav tähtaeg selleks, et õigussubjektid saaksid kasutada neile liidu õiguskorraga antud õigusi. Ma ei näe, kuidas saaks sellises kontekstis olla tegu tõhususe põhimõtte rikkumisega.

146. Võrdväärsuse põhimõtte osas ei nähtu toimikust, nagu oleks juhul, kui Kúria (Ungari kõrgeim kohus) leiab, et säte on vastuolus kõrgema riigisisese õigusnormiga, kohaldatav soodsam aegumistähtaeg.

147. Sellepärast teen ettepaneku vastata seitsmendale küsimusele nii, et tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus liikmesriigi praktika, millega jäetakse maksukohustuslane lõplikult ilma võimalusest nõuda viivitusintressi põhjendusel, et makstud tasu tingimus oli selle kohaldamise ajal jõus. Nende põhimõtetega ei ole aga vastuolus liikmesriigi praktika, millega jäetakse maksukohustuslane lõplikult ilma võimalusest nõuda viivitusintressi põhjendusel, et sellise nõude esitamise aegumistähtaeg on möödunud, kui see tähtaeg (i) ei ole ebamõistlikult lühike ja (ii) on kohaldatav ka liikmesriigi õigusnormi rikkuvast sättest põhjustatud kahjuga seotud võlgade maksmisega hilinemise korral. Võimalike kahtluste ärahoidmiseks märgin, et minu arvates on selge, et käesoleval juhul kohaldatavat viieaastast aegumistähtaega ei saa iseenesest pidada ebamõistlikult lühikeseks.

V. Ettepanek

148. Nendel kaalutlustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari) ja Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Szekszárdi haldus- ja töökohus, Ungari) esitatud küsimustele järgmiselt:

1. Liidu õiguse esimuse põhimõtet tuleb niisuguses olukorras, nagu need kohtud on kirjeldanud, tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt võetakse makstud tasu tingimuse kohaldamisega põhjustatud kahju hüvitamiseks maksmisele kuuluva intressi arvutamisel aluseks määr, mis vastab pädeva keskpanga põhiliste refinantseerimisoperatsioonide intressimäärale, kuid ei suurendata seda nii, et see kajastab määra, millega maksukohustuslane, kes ei ole krediidiasutus, oleks saanud võtta laenuks sama summa, ega nähta ette intressi, et tasaarvestada maksmisele kuuluva hüvitisega seotud raha väärtuse langus, kui see hüvitis on arvutatud alates kahju lõpliku kujunemise kuupäevast.

2. Õiguskaitsevahendite tõhususe ja võrdväärsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt võetakse niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas hüvitise maksmisega hilinemise eest makstava viivitusintressi arvutamisel alguskuupäevaks mitte põhikahju hüvituseks maksmisele kuulunud intressi esmakordne maksetähtpäev, vaid hilisem kuupäev, tingimusel et ühest küljest ei lükata seda kuupäeva edasi üle mõistliku ajavahemiku pärast seda, kui selle hüvitise maksmise kohustus on tuvastatud, ja teisest küljest rakendatakse üksnes liikmesriigi õigusel põhineva hüvitise maksmisega hilinemise korral sama kuupäeva.

3. Tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt peavad maksukohustuslased viivitusintressi nõudes esitama eraldi taotluse, kui see nõue on ühtviisi kohaldatav olenemata sellest, kas kahju, millest tulenes võlg, mille maksmisega on hilinetud, tekkis liidu õiguse või liikmesriigi õiguse rikkumisest.

66 Selle sätte alusel oleks Ungari saanud keelduda vastamast niisugustele hüvitusega seotud nõuetele, mis on esitatud rohkem kui viie aasta möödudes selle kalendriaasta viimasest päevast, mil selle maksu kohta oleks tulnud esitada deklaratsioon või teade, või niisuguse deklaratsiooni või teate puududes selle kalendriaasta viimasest päevast, mil maks oleks tulnud maksta.

4. Tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt võib viivitusintressi määrata vaid juhul, kui maksukohustuslane on esitanud taotluse, mille sisu puudutab mitte hüvitise maksmist kogu kahju eest, mis on tekitatud makstud tasu tingimuse kohaldamisega, vaid seni tagastamata enammakstud mahaarvatava käibemaksu tagastamist kuupäeval, mil makstud tasu tingimus kehtetuks tunnistati, kui maksukohustuslasel ei pea sellise taotluse esitamiseks olema selleks kuupäevaks veel tagastamata enammakstud mahaarvatavat käibemaksu ja kui seda nõuet kohaldatakse ka liikmesriigi õiguse rikkumise eest makstava hüvitise maksmisega hilinemise korral.

5. Tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt rakendatakse viivitusintressi üksnes niisuguse finantskahju summa suhtes, mis on tekkinud taotluse esitamisele eelnenud käibemaksu deklareerimise perioodil, kui see liikmesriigi praktikas kehtiv aegumistähtaeg ei ole liiga lühike selleks, et mõistlikult tähelepanelik ja ettevaatlik õigussubjekt saaks esitada viivitusintressi taotluse, kui seda tingimust ei kohaldata tagasiulatuvalt ning seda kohaldatakse ka liikmesriigi õigusnormi rikkumise tõttu tekkinud võla maksmisega hilinemise korral.

6. Tõhususe põhimõtet ja võrdväärsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi praktika, millega jäetakse maksukohustuslane lõplikult ilma võimalusest nõuda viivitusintressi põhjendusel, et makstud tasu tingimus oli selle kohaldamise ajal jõus. Nende põhimõtetega ei ole aga vastuolus liikmesriigi praktika, millega jäetakse maksukohustuslane lõplikult ilma võimalusest nõuda viivitusintressi põhjendusel, et sellise nõude esitamise aegumistähtaeg on möödunud, kui see tähtaeg (i) ei ole ebamõistlikult lühike ja (ii) on kohaldatav ka liikmesriigi õigusnormi rikkuvast sättest põhjustatud kahjuga seotud võlgade maksmisega hilinemise korral.