Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GERARD HOGAN
11 päivänä syyskuuta 2019[1]

Yhdistetyt asiat C-13/18 ja C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
vastaan
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Ennakkoratkaisupyyntö – Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (hallinto- ja työtuomioistuin, Szeged, Unkari))
ja
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
vastaan
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Ennakkoratkaisupyyntö – Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (hallinto- ja työtuomioistuin, Szekszárd, Unkari))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Jäsenvaltioiden vastuu – Oikeus täysimääräiseen korvaukseen tai oikeus riittävään korvaukseen – Aiheutuneen vahingon korvaamiseksi maksettavan koron laskeminen – Tehokkuus- ja vastaavuusperiaate – Soveltamisala

1. Nyt käsiteltävät kaksi ennakkoratkaisupyyntöä, jotka Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (hallinto- ja työtuomioistuin, Szeged, Unkari) ja Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (hallinto- ja työtuomioistuin, Szekszárd, Unkari) esittivät, koskevat sen oikeuden laajuutta, jonka perusteella yksityinen voi saada korvausta jäsenvaltion unionin oikeuden mukaisten velvollisuuksiensa noudattamatta jättämisestä.

2. Ennakkoratkaisupyynnöt on esitetty asioissa, joissa vastakkain ovat yhtäältä Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) ja Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) ja toisaalta Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Unkarin vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuasioita käsittelevä osasto). Ne koskevat sen Unkarin hallituksen vahvistaman kansallisen käytännön lainmukaisuutta, jonka perusteella arvonlisäverovelvollisille maksetaan korvausta sellaisen kansallisessa lainsäädännössä määritetyn edellytyksen soveltamisesta, jonka unionin tuomioistuin totesi myöhemmin unionin oikeuden vastaiseksi. Kuten jäljempänä selitän, kyseisessä kansallisessa käytännössä ylitetään joiltain osin se, mitä unionin oikeudessa edellytetään, kun taas muilta osin se ei täytä unionin oikeudessa asetettuja edellytyksiä.

3. Ennen esitettyjen kysymysten tarkastelua on kuitenkin ensin tarpeen esittää asiaa koskevat unionin ja kansalliset oikeussäännöt.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

I Unionin oikeus

A Direktiivi 2006/112

4. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 183 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön.”

B Kansallinen oikeus

1. Arvonlisäveron palauttamismenettelyä koskevat säännöt

5. Arvonlisäverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII muuttamisesta lainsäädännön yhdenmukaistamiseksi ja veron palauttamisvaatimuksiin sovellettavista erillisistä menettelysäännöksistä vuonna 2011 annettuun lakiin nro CXXIII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény, jäljempänä muutoslaki) sisältyvät seuraavat säännökset:

”1 §

(1) Määristä, joiden osalta verovelvollinen ei voinut vaatia viimeisimmässä [arvonlisäveroilmoituksessa], joka hänen oli tehtävä ennen tämän lain voimaantuloa (– – jäljempänä ilmoitus), oikeuttaan [arvonlisäverosta] vuonna 2007 annetun lain CXXVII [általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä arvonlisäverolaki] 186 §:n 2–4 momentin, jotka on kumottu tällä lailla, mukaiseen palautukseen – ainoastaan sen määrän osalta, jonka verovelvollinen merkitsi veroksi maksamatta olevista hankinnoista – verovelvollinen voi tehdä palauttamisvaatimuksen veroviranomaisille 20.10.2011 mennessä käyttäen tähän tarkoitukseen laadittua lomaketta; kyseisestä ajanjaksosta riippumatta verovelvollinen voi sen järjestelmän, jota häneen sovelletaan, mukaisessa ilmoituksessa laskea edellä mainitut määrät tekijäksi, joka vähentää sen veron määrää, jonka hän on velvollinen maksamaan, tai käyttää ilmoituksessa palauttamisoikeuttaan. Tätä vaatimusta pidetään verotusmenettelyistä vuonna 2003 annetun lain nro XCII [adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, jäljempänä verotusmenettelylaki] säännöksissä tarkoitettuna ilmoituksena. Määräaika vaatimuksen esittämiselle on preklusiivinen määräaika, josta verovelvollista ei voida vapauttaa.

(2) Verovelvollinen voi 20.10.2011 mennessä jättämässään hakemuksessa pyytää veroviranomaisia tarkastamaan ilmoituksen uudelleen tämän lain voimaantuloa edeltävältä ajanjaksolta aiemmin todettujen oikeudellisten seurausten tarkastelemiseksi uudelleen vain, jos hänet on määrätty päätöksellä, joka on tullut lopulliseksi edellisen käsittelyn jälkeen, maksamaan sakkoa tai viivästyskorkoa [arvonlisäverolain] 186 §:n 2–4 momentin, jotka on kumottu tällä lailla, tai arvonlisäverosta vuonna 1992 annetun lain LXXIV [általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, jäljempänä aiempi arvonlisäverolaki] 48 §:n 7 momentin perusteella. Verovelvollinen voi esittää tällaisen pyynnön, vaikka hän ei vetoa edellä 1 momentin säännöksiin. Määräaika pyynnön esittämiselle on preklusiivinen määräaika, josta verovelvollista ei voida vapauttaa.

– –

3 §

[Arvonlisäverolain] 186 §:n 2–4 momenttia, jotka on kumottu tällä lailla, ja [aiemman arvonlisäverolain] 48 §:n 7 momenttia ei voida soveltaa asioihin, jotka ovat vireillä tämän lain voimaantulopäivänä tai jotka on pantu vireille kyseisen päivän jälkeen.”

2. Unkarin verotusmenettelylaki

6. Verotusmenettelylain 37 §:n 4 ja 6 momentin alkuperäisessä versiossa, jota Unkarin hallitus on lainannut huomautuksissaan ja joka on ainoa unionin tuomioistuimelle esitetty versio,[2] säädettiin seuraavaa:

”(4) Verovelvolliselle maksettavan talousarviotuen maksamisen määräpäivästä säädetään tämän lain liitteissä tai erityislaissa. Talousarviotuki tai [arvonlisävero], jonka palautusta vaaditaan, on maksettava 30 päivän kuluessa pyynnön (ilmoituksen) vastaanottamisesta mutta ei ennen määräpäivää, ja tätä ajanjaksoa pidennetään 45 päivään, jos palautettavan [arvonlisäveron] määrä ylittää 500 000 Unkarin forinttia (HUF). – –

– –

(6) Jos verohallinto suorittaa maksun myöhässä, sen on maksettava kultakin viivästyspäivältä korkoa sen korkokannan mukaisesti, joka vastaa viivästysseuraamuksen suuruutta. – –”

7. Verotusmenettelylain 124/C §:ssä, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet ovat sen esittäneet,[3] säädetään seuraavaa:

(1) Jos Alkotmánybíróság [perustuslakituomioistuin, Unkari], Kúria [ylin yleinen tuomioistuin, Unkari] tai Euroopan unionin tuomioistuin toteavat taannehtivin vaikutuksin, että jokin verovelvollisuuden perustana oleva säännös on perustuslain tai Euroopan unionin velvoittavan säädöksen tai, jos kyse on kunnan toteuttamasta toimenpiteestä, minkä tahansa muun oikeussäännön vastainen, ja jos verovelvolliselle myönnetään kyseisessä tuomioistuimen ratkaisussa oikeus saada palautus, alimman asteen veroviranomaisten on verovelvollisen hakemuksesta palautettava vero tämän pykälän säännösten mukaisesti kyseisessä ratkaisussa annettuja yksityiskohtaisia määräyksiä noudattaen.

(2) Verovelvollinen voi esittää hakemuksensa kirjallisesti veroviranomaisille 180 päivän kuluessa Alkotmánybíróságin, Kúrian tai Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisun julkaisemisesta tai tiedoksiantamisesta; pyyntöä menetetyn määräajan palauttamisesta ei ole mahdollista tehdä. Veroviranomaisten on hylättävä hakemus, jos veron määräämisoikeus on ratkaisun julkaisemis- tai tiedoksiantoajankohtana vanhentunut.

– –

(6) Jos verovelvollisen oikeus palautukseen on perusteltu, veroviranomaisen on maksettava – palautuksen ajankohtana – palautettavalle verolle korkoa, joka vastaa keskuspankin peruskorkoa ja joka lasketaan veron maksamispäivästä siihen päivään saakka, jona palautuksen myöntämisestä tehty päätös tuli lopulliseksi. Palautus erääntyy maksettavaksi päivänä, jona sen myöntämisestä tehty päätös tuli lopulliseksi, ja se on maksettava 30 päivän kuluessa siitä päivästä, jona se erääntyi maksettavaksi. Talousarviotukien maksamista koskevia säännöksiä sovelletaan soveltuvin osin tässä pykälässä säädettyyn palautukseen, lukuun ottamatta 37 §:n 6 momenttia.”

2 Vaikuttaa siltä, että useista muutoksista huolimatta kyseisten säännösten sanamuoto on säilynyt pohjimmiltaan samana, lukuun ottamatta sitä, että 45 päivän ajanjaksoa sovelletaan nyt, jos palautusvaatimuksen määrä ylittää 1 000 000 HUF:ia.

3 Näyttää siltä, että tämän säännöksen siinä versiossa, jota sovellettiin 31.12.2011 asti, Kúriaa ei mainittu tuomioistuinten joukossa.

8. Verotusmenettelylain 124/D §:n 1–3 momentissa, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet ovat ne esittäneet, säädetään seuraavaa:

”(1) Jos tässä pykälässä ei toisin säädetä, 124/C §:n säännöksiä sovelletaan [arvonlisäveron] vähennysoikeuteen perustuviin palauttamisvaatimuksiin.

(2) Verovelvollinen voi vedota edellä 1 momentissa mainittuun oikeuteen ilmoituksessa – joka esitetään 180 päivän kuluessa Alkotmánybíróságin tai Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisun julkaisemisesta tai tiedoksiantamisesta – jolla oikaistaan ilmoitusta tai ilmoituksia, jotka vastaavat sitä verovuotta tai -vuosia, jona tai joina kyseinen vähennysoikeus syntyi. Pyyntöä menetetyn määräajan palauttamisesta ei ole mahdollista tehdä.

(3) Jos oikaisuilmoituksessa oikaistu laskelma osoittaa, että verovelvollisella on oikeus palautukseen joko hänen maksettavakseen tulevan veron määrän alenemisen tai palautettavan määrän nousemisen vuoksi – kun otetaan myös huomioon sinä päivänä voimassa olevassa [arvonlisä]verolainsäädännössä, jona vähennysoikeus syntyy, säädetyt edellytykset, joiden mukaan veron palautus on kirjattava negatiivisesti – veroviranomaisten on sovellettava palautettavaan määrään keskuspankin peruskorkoa vastaavaa korkotasoa laskettuna ajanjaksolta, joka alkaa oikaisuilmoituksen koskemassa ilmoituksessa tai ilmoituksissa määritetystä maksupäivästä tai määräpäivästä – tai veron maksupäivästä, jos tämä on myöhempi – ja päättyy päivänä, jona oikaisuilmoitus esitetään. Palautus – johon sovelletaan talousarviotukien maksamista koskevia säännöksiä – on maksettava 30 päivän kuluessa oikaisuilmoituksen esittämispäivästä.”

9. Saman lain 135 §:n 4 momentissa, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet ovat sen esittäneet, säädetään seuraavaa:

”Jos veroviranomaisen tekemä päätös tai sen sille toimitettujen tietojen perusteella tekemä veron määritys on lainvastainen ja verovelvollinen on siten oikeutettu palautukseen, veroviranomaisen on maksettava palautettavalle määrälle korkoa viivästysseuraamukseen sovellettavan korkokannan mukaisesti, ellei veron määrityksessä tapahtunut virhe johdu syystä, joka on verovelvollisen tai sellaisen henkilön vastuulla, johon sovelletaan tietojen toimittamisvelvollisuutta.”

10. Verotusmenettelylain 164 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet ovat sen esittäneet, säädetään seuraavaa:

”Oikeus veron määrittämisen lakkaa viiden vuoden kuluttua sen kalenterivuoden viimeisestä päivästä, jonka aikana kyseistä veroa koskeva ilmoitus tai tiedoksianto olisi pitänyt tehdä, tai jos sellaista ilmoitusta tai tiedoksiantoa ei ole tehty, jonka aikana vero olisi pitänyt maksaa. Jollei laissa toisin säädetä, oikeus pyytää talousarviotukea ja oikeus liikaa maksettujen määrien palautukseen lakkaavat viiden vuoden kuluttua sen kalenterivuoden viimeisestä päivästä, jona oikeus pyytää tukea tai palautusta syntyi. – –”

11. Verotusmenettelylain 165 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Viivästysseuraamus kultakin kalenteripäivältä vastaa 1/365-osaa sen soveltamispäivänä voimassa olleesta keskuspankin peruskorosta kaksinkertaisena. Viivästysseuraamus ei voi itsessään johtaa viivästysseuraamuksen soveltamiseen. Keskusvero- ja tullihallinto ei määrää alle 2 000 HUF:n viivästysseuraamusten maksamista.”

II Asian tausta

12. Aiemman arvonlisäverolain, joka oli voimassa 1.1.2005–31.12.2007, 48 §:n 7 momentissa ja sittemmin arvonlisäverolain, joka oli voimassa 1.1.2008–26.9.2011, 186 §:n 2 momentissa asetettiin vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän (toisin sanoen määrän, joka jää jäljelle, kun maksettava arvonlisävero on vähennetty vähennyskelpoisesta arvonlisäverosta) palauttamisen edellytykseksi niiden liiketoimien maksaminen kokonaisuudessaan, joista vähennyskelpoinen arvonlisävero on syntynyt (jäljempänä maksettua vastiketta koskeva edellytys). Ellei tätä maksua ole suoritettu, arvonlisäveron ylijäämä oli siirrettävä seuraavalle verokaudelle, mikä tarkoittaa, että se vähennettiin seuraavalla verokaudella maksettavan arvonlisäveron määrästä.

13. Unionin tuomioistuin katsoi 28.7.2011 antamassaan tuomiossa komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530), että arvonlisäverolain 186 §:n 2 momentti oli arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan vastainen.

14. Unkarin parlamentin kyseisen tuomion seurauksena antamalla muutoslailla kumottiin 27.9.2011 alkaen arvonlisäverolain 186 §:n 2–4 momentti. Sen nojalla vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämä voidaan nyt palauttaa tarvitsematta odottaa liiketoimia, joiden osalta arvonlisävero voidaan vähentää, koskevan vastikkeen maksamista. Tältä osin asiassa C-126/18 ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin totesi, että kyseisen lainsäädännön mukaisesti verovelvolliset voivat

– hakea ylimääräistä palautusta esittämällä määräajassa vaatimuksen palautettavan arvonlisäveron maksamiseksi

– vaatia palautettavan veron maksamista veroilmoituksissaan tai

– vähentää palautettavan arvonlisäveron verosta, joka on maksettava niiden veroilmoituksen mukaan.

15. Unionin tuomioistuin totesi 17.7.2014 antamassaan määräyksessä Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ei julkaistu, EU:C:2014:2127, 39 kohta; jäljempänä määräys Delphi), että unionin oikeutta ja erityisesti arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle ja käytännölle, jossa suljetaan pois koron maksaminen vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämästä, jota ei voitu saada takaisin kohtuullisessa ajassa unionin oikeuden vastaiseksi todetun kansallisen säännöksen vuoksi. Unionin tuomioistuin kuitenkin katsoi lisäksi, että koska tällä alalla ei ole annettu unionin lainsäädäntöä, kansallisessa lainsäädännössä on määritettävä vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukaisesti järjestelyt tällaisen koron maksamiselle.

16. Määräyksen Delphi seurauksena Unkarin verohallinto kehitti hallintokäytännön, josta Kúria lausui 24.11.2016 antamassaan ratkaisussa nro Kfv.I.35.472/2016/5, jonka perusteella puolestaan tehtiin periaatepäätös (nro EBH2017.K18), jonka otsikko oli ”Maksua koskevan edellytyksen vuoksi arvonlisäverolle kertyvää korkoa (siihen sovellettavaa korkokantaa ja vanhentumisaikaa) koskevan kysymyksen tarkastelu” (jäljempänä Kúrian periaatepäätös nro 18/2017).

17. Kúrian periaatepäätöksen nro 18/2017 mukaan laskettaessa viivästyskorkoa sen arvonlisäveron määrälle, jota ei palautettu asianmukaisesti kyseisen maksettua vastiketta koskevan edellytyksen takia, on erotettava kaksi ajanjaksoa:

– Arvonlisäveroilmoituksen jättämisen määräajan viimeistä päivää seuraavan päivän ja seuraavan ilmoituksen jättämisen määräajan päättymispäivän välisen ajanjakson osalta verotusmenettelylain 124/C ja 124/D §:ää, joissa säädetään tilanteesta, jossa Alkotmánybíróság tai Kúria toteaa, että säännös on ylemmänasteisen kansallisen oikeusnormin vastainen, voidaan soveltaa analogisesti. Molemmissa tilanteissa veroviranomainen ei nimittäin ollut mainitun päätöksen mukaan rikkonut lainsäädäntöä vaan oli soveltanut tuolloin voimassa olleita kansallisen lainsäädännön säännöksiä. Näiden kahden säännöksen mukaan sovellettava korkokanta vastaa keskuspankin peruskorkoa.

– Sen ajanjakson osalta, joka alkaa siitä päivästä, jona veroviranomaisen maksettavaksi tuleva korko erääntyi maksettavaksi, ja päättyy sinä päivänä, jona toimivaltainen veroviranomainen tosiasiallisesti maksoi koron, on sovellettava verotusmenettelylain 37 §:n 6 momenttia. Korkokanta vastaa siten korkoa, joka viivästysseuraamuksessa kertyy kultakin viivästyspäivältä, nimittäin keskuspankin peruskorkoa kaksinkertaisena. Tämä korko lasketaan kertyväksi siitä päivästä, jona ylimääräinen palauttamisvaatimus tai veroilmoitus, jossa palautusvaatimus on esitetty, on saapunut veroviranomaiselle.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisupyynnöt

A Asia C-13/18

18. Sole-Mizo esitti 30.12.2016 veroviranomaiselle määräyksen Delphi perusteella vaatimuksen koron maksamisesta vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämille, joita ei ollut palautettu ajoissa kyseisen maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisen vuoksi. Vaatimus koski eri ilmoituskausia joulukuusta 2005 kesäkuuhun 2011. Sole-Mizo vaati myös korkoa korolle kyseisen koron myöhässä maksamisesta.

19. Ensimmäisen asteen veroviranomainen hyväksyi 3.3.2017 tekemällään päätöksellä Sole-Mizon vaatimuksen osittain ja määräsi korkoa maksettavaksi 99 630 000 HUF (n. 321 501 euroa), samalla kun se hylkäsi yhtiön vaatimuksen koronkoron maksamisesta kyseisen koron maksamisen viivästymisen vuoksi.

20. Sole-Mizon päätöksestä tekemää oikaisuvaatimusta käsitellyt toisen asteen veroviranomainen muutti 19.6.2017 tekemällään päätöksellä ensimmäistä päätöstä ratkaisemalla asian Sole-Mizon eduksi ja määräämällä korkoa maksettavaksi 104 165 000 HUF (n. 338 891 euroa). Tämä tehtiin soveltamalla keskuspankin peruskorkoa vastaavaa korkokantaa yksinkertaisena. Toisen oikeusasteen veroviranomainen poisti ensimmäisen päätöksen sen osan, joka koski vaatimusta koronkoron maksamisesta, ja velvoitti ensimmäisen asteen veroviranomaisen laskemaan tämän koron.

21. Sole-Mizo nosti toisen asteen veroviranomaisen 19.6.2017 tekemästä päätöksestä kansallisessa tuomioistuimessa kanteen, jossa se väitti, että korko, joka on maksettava maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisesta aiheutuneen vahingon korvaamiseksi, olisi myös määritettävä keskuspankin peruskorkoa kaksinkertaisena vastaavan korkokannan mukaisesti verotusmenettelylain 37 §:n 6 momentin nojalla.

22. Kansallinen tuomioistuin tiedusteleekin, olisiko korko laskettava soveltamalla keskuspankin peruskorkoa vastaavaa korkokantaa yksinkertaisena vai soveltamalla keskuspankin peruskorkoa kaksinkertaisena vastaavaa korkokantaa. Kansallinen tuomioistuin esittää erityisesti epäilyjä Kúrian periaatepäätöksen nro 18/2017, jonka mukaan verotusmenettelylain 37 §:n 6 momenttia ei voida soveltaa analogisesti ”ensimmäiseen ajanjaksoon” sen vuoksi, että verohallinto ei ollut rikkonut lakia, sillä se oli yksinkertaisesti soveltanut tuolloin voimassa olleita kansallisen lainsäädännön säännöksiä, yhteensopivuudesta unionin oikeudessa vahvistetun vastaavuusperiaatteen kanssa. Kansallisen tuomioistuimen mukaan unionin oikeus on esteenä tällaiselle perustelulle.

23. Tässä tilanteessa Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko [unionin] oikeussääntöjen ja erityisesti [arvonlisäverodirektiivin] säännösten (erityisesti sen 183 artiklan) ja vastaavuusperiaatteen, tehokkuusperiaatteen sekä välitöntä oikeusvaikutusta koskevan periaatteen mukaiseksi katsoa sellainen jäsenvaltion käytäntö, jossa sovellettavia viivästyskorkosäännöksiä tarkasteltaessa lähdetään siitä, että kansallinen veroviranomainen ei ole

syyllistynyt lain rikkomiseen (laiminlyöntiin), eli se ei ole viivästynyt sen arvonlisäveron – – osuuden osalta, jota ei voitu vaatia palautettavaksi ja joka kohdistuu verovelvollisten maksamatta jääneisiin hankintoihin, koska kansallisen viranomaisen päätöksentekohetkellä [unionin] oikeuden vastainen kansallinen lainsäädäntö oli voimassa olevaa oikeutta ja siinä vahvistettujen vaatimusten [unionin] oikeuden vastaisuus todettiin unionin tuomioistuimessa vasta myöhemmin?

2) Voidaanko [unionin] oikeussääntöjen ja erityisesti arvonlisäverodirektiivin säännösten (erityisesti sen 183 artiklan) ja vastaavuus-, tehokkuus- sekä suhteellisuusperiaatteen mukaiseksi katsoa sellainen jäsenvaltion käytäntö, jossa sovellettavia viivästyskorkosäännöksiä tarkasteltaessa toisistaan erotetaan tilanne, jossa kansallinen veroviranomainen jättää veron palauttamatta kyseisellä hetkellä voimassa olevan, [unionin] oikeuden vastaisia säännöksiä sisältävän kansallisen lainsäädännön mukaisesti ja tilanne, jossa tämä tapahtui voimassa olevia kansallisia säännöksiä rikkomalla, ja jossa niiden korkojen määrän osalta, jotka ovat kertyneet arvonlisäverolle, jonka palauttamista ei voitu vaatia kohtuullisessa ajassa sellaisen kansallisen oikeuden mukaisen vaatimuksen vuoksi, joka oli todettu unionin tuomioistuimessa [unionin] oikeuden vastaiseksi, erotellaan kaksi ajanjaksoa niin, että

   – ensimmäisellä jaksolla – [unionin] oikeuden vastainen [kansallinen] lainsäädäntö oli vielä voimassa, minkä vuoksi Unkarin veroviranomaiset eivät syyllistyneet lain rikkomiseen, kun ne eivät suostuneet kohtuullisessa ajassa palauttamaan laskuun sisältyvää arvonlisäveroa – verovelvollisella oli oikeus vain keskuspankin peruskorkoa vastaavaan korkoon, kun taas

   – toisella jaksolla ensimmäiseltä jaksolta kertyneistä viivästyskoroista pitää maksaa – jäsenvaltion oikeusjärjestyksessä muutoin viivästymistilanteissa sovellettava – korko, joka vastaa keskuspankin peruskorkoa kaksinkertaisena?

3) Onko arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa tulkittava siten, että vastaavuusperiaatteen vastaiseksi on katsottava kansallinen käytäntö, jonka mukaan veroviranomainen maksaa [unionin] oikeussäännön vastaisesti palauttamatta jätetyn arvonlisäveron perusteella vain keskuspankin peruskorkoa vastaavan koron (yksinkertaisena), kun taas kansallisen lainsäädännön rikkomisen perusteella korkoa maksetaan keskuspankin peruskoron määrä kaksinkertaisena?”

B Asia C-126/18

24. Dalmandi esitti 30.12.2016 ensimmäisen asteen veroviranomaiselle vaatimuksen koron maksamisesta niille arvonlisäveron määrille, joita ei ollut palautettu ajoissa vuosina 2005–2011 maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisen vuoksi. Maksettavaksi vaadittu määrä oli 74 518 800 HUF (n. 240 515 euroa). Suoraan aiheutuneen vahingon korvaamista koskevien korkojen laskennassa vaatimuksessa otettiin huomioon koko ajanjakso, joka alkaa kutakin kyseistä ilmoituskautta koskevan palautuksen määräpäivästä ja päättyy sitä ilmoituskautta, jonka kuluessa muutoslaki annettiin, nimittäin 5.12.2011, koskevan palautuksen määräpäivään. Siinä myös sovellettiin tässä laskennassa keskuspankin peruskorkoa kaksinkertaisena vastaavaa korkokantaa verotusmenettelylain 37 §:n 6 momentin mukaisesti. Dalmandi vaati lisäksi maksamaan lisäkorkoa 5.12.2011 ja tosiasiallisen maksupäivän väliseltä ajanjaksolta soveltaen samoin verotusmenettelylain 37 §:n 6 momentissa tarkoitettua korkokantaa.

25. Ensimmäisen oikeusasteen veroviranomainen hyväksyi 10.3.2017 tekemällään päätöksellä Dalmandin vaatimuksen osittain ja määräsi maksettavaksi korkoa 34 673 000 HUF (n. 111 035 euroa) niille vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämille, jotka oli lainvastaisesti jätetty palauttamatta vuoden 2005 viimeisen neljänneksen ja vuoden 2011 syyskuun (kolmannen neljänneksen) välisenä aikana, samalla kun se hylkäsi vaatimuksen muilta osin.

26. Sen päätös perustui Kúrian periaatepäätöksessä nro 18/2017 vahvistettuihin periaatteisiin. Ensinnäkin se sovelsi korkovaatimukseen verotusmenettelylain 124/C ja 124/D §:ää. Toiseksi se piti perusteettomana Dalmandin vaatimusta koronkoron maksamisesta, koska tämä ei ollut esittänyt ylimääräistä palautusvaatimusta eikä antanut palautusvaatimuksen sisältävää veroilmoitusta. Kolmanneksi se hylkäsi vuoteen 2005 kohdistuvan Dalmandin vaatimuksen koron maksamisesta ja totesi, että vaatimus oli vanhentunut kolmen ensimmäisen vuosineljänneksen osalta.

27. Toisen asteen veroviranomainen, jolle Dalmandi oli tehnyt oikaisuvaatimuksen, alensi 12.6.2017 tekemässään päätöksessä Dalmandin hyväksi kertyneiden korkojen määrän 34 259 000 HUF:iin ja pysytti ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen muilta osin.

28. Dalmandi nosti viimeksi mainitusta päätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa. Se toisti pääasiallisesti veroviranomaisille aiemmin esittämänsä vaatimukset. Se etenkin väitti, että Kúrian periaatepäätös nro 18/2017, johon toisen asteen veroviranomainen vetosi 12.6.2017 tekemässään päätöksessä, on ristiriidassa unionin oikeuden vastaavuusperiaatteen, tehokkuusperiaatteen ja välittömän oikeusvaikutuksen periaatteen kanssa, kun i) siinä katsottiin, että verotusmenettelylain 37 §:n 6 momenttia ei voida soveltaa sillä perusteella, ettei veroviranomainen ollut rikkonut lakia soveltaessaan tuolloin voimassa ollutta kansallista lainsäädäntöä, kun ii) siinä katsottiin, ettei toimimatta jättämiseen voida vedota veroviranomaista vastaan, vaikka ylimääräistä palautusvaatimusta ei ole esitetty, ja kun iii) siinä määritettiin ajankohdaksi, josta alkaen vanhentumisaika on laskettava, sitä päivää edeltävän päivä, jona oikeus vaatia korkoa syntyi.

29. Tässä tilanteessa Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko [unionin] oikeussääntöjen ja erityisesti [arvonlisäverodirektiivin] säännösten (erityisesti sen 183 artiklan) ja vastaavuusperiaatteen, tehokkuusperiaatteen sekä välitöntä oikeusvaikutusta koskevan periaatteen mukaiseksi katsoa sellainen jäsenvaltion käytäntö, jossa sovellettavia viivästyskorkosäännöksiä tarkasteltaessa lähdetään siitä, että kansallinen veroviranomainen ei ole syyllistynyt lain rikkomiseen (laiminlyöntiin), eli se ei ole viivästynyt sen arvonlisäveron – – osuuden osalta, jota ei voitu vaatia palautettavaksi ja joka kohdistuu verovelvollisten maksamatta jääneisiin hankintoihin, koska kansallisen viranomaisen päätöksentekohetkellä [unionin] oikeuden vastainen kansallinen lainsäädäntö oli voimassa olevaa oikeutta ja siinä vahvistettujen vaatimusten [unionin] oikeuden vastaisuus todettiin unionin tuomioistuimessa vasta myöhemmin? Tällä tavoin tämän vaatimuksen sisältämien kansallisten oikeussääntöjen soveltamiskäytäntö on katsottu lähes lain mukaiseksi aina siihen saakka, kunnes kansallinen lainsäätäjä muodollisesti kumosi sen.

2) Voidaanko [unionin] oikeussääntöjen ja erityisesti arvonlisäverodirektiivin säännösten (erityisesti sen 183 artiklan) ja vastaavuus-, tehokkuus- sekä suhteellisuusperiaatteen mukaiseksi katsoa sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö ja käytäntö, jossa sovellettavia viivästyskorkosäännöksiä tarkasteltaessa toisistaan erotetaan tilanne, jossa kansallinen veroviranomainen jättää veron palauttamatta kyseisellä hetkellä voimassa olevan, [unionin] oikeuden vastaisia säännöksiä sisältävän kansallisen lainsäädännön mukaisesti, ja tilanne, jossa tämä tapahtui voimassa olevia kansallisia säännöksiä rikkomalla, ja jossa niiden korkojen määrän osalta, jotka ovat kertyneet arvonlisäverolle, jonka palauttamista ei voitu vaatia kohtuullisessa ajassa sellaisen kansallisen oikeuden mukaisen vaatimuksen vuoksi, joka oli todettu unionin tuomioistuimessa [unionin] oikeuden vastaiseksi, erotellaan kaksi ajanjaksoa niin, että

   – ensimmäisellä jaksolla – [unionin] oikeuden vastainen [kansallinen] lainsäädäntö oli vielä voimassa, minkä vuoksi Unkarin veroviranomaiset eivät syyllistyneet lain rikkomiseen, kun ne eivät suostuneet kohtuullisessa ajassa palauttamaan laskuun sisältyvää arvonlisäveroa – verovelvollisella oli oikeus vain keskuspankin peruskorkoa vastaavaan korkoon, kun taas

– toisella jaksolla ensimmäiseltä jaksolta kertyneistä viivästyskoroista pitää maksaa – jäsenvaltion oikeusjärjestyksessä muutoin viivästymistilanteissa sovellettava – korko, joka vastaa keskuspankin peruskorkoa kaksinkertaisena?

3) Voidaanko [unionin] oikeuden ja erityisesti [arvonlisäverodirektiivin] 183 artiklan ja tehokkuusperiaatteen mukaiseksi katsoa jäsenvaltion käytäntö, jossa [unionin] oikeuden vastaisesti palauttamatta jätettyyn veroon perustuva korko ([arvonlisäveron] korko) ei ala kertyä jäsenvaltion säännösten mukaisesti kertyvän viivästyskoron (koron korko) tavoin saatavan pääoman erääntymispäivästä vaan myöhemmästä ajankohdasta, erityisesti kun otetaan huomioon, että oikeus vaatia korkoa [unionin] oikeuden vastaisesti palauttamatta tai maksamatta jätetyille veroille voidaan katsoa suoraan [unionin] oikeuteen perustuvaksi subjektiiviseksi oikeudeksi?

4) Voidaanko [unionin] oikeuden ja erityisesti [arvonlisäverodirektiivin] 183 artiklan ja tehokkuusperiaatteen mukaiseksi katsoa jäsenvaltion käytäntö, jonka mukaan verovelvollisen on esitettävä erillinen vaatimus saadakseen korkoa, joka perustuu veroviranomaisen viivästyksestä johtuvaan lain rikkomiseen, kun taas muissa viivästyskorkoa koskevissa tapauksissa ei ole tarpeen esittää tällaista erillistä vaatimusta, koska korot määrätään maksettaviksi viran puolesta?

5) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko [unionin] oikeuden ja erityisesti [arvonlisäverodirektiivin] 183 artiklan ja tehokkuusperiaatteen mukaiseksi katsoa jäsenvaltion käytäntö, jossa unionin tuomioistuimessa [unionin] oikeuden vastaiseksi todetulla tavalla palauttamatta jätetylle verolle kertyvät korot ([arvonlisäveron] korko) voidaan pääoman maksuviivästyksen vuoksi vahvistaa korolle kertyvinä korkoina (koron korko) vain, jos verovelvollinen esittää sellaisen ylimääräisen vaatimuksen, jossa ei ole varsinaisesti kyse korkovaatimuksesta vaan vaatimuksesta palauttaa maksamatta jääneisiin hankintoihin perustuva vero ajankohtana, jolloin on poistettu [unionin] oikeuden vastainen [arvonlisäveron] palauttamatta jättämiseen velvoittava jäsenvaltion kansallinen oikeussääntö, jonka mukaan maksamatta jääneistä hankinnoista maksetaan vero, kun koron korkoa koskevan vaatimuksen perusteena oleva [arvonlisäveron] korko oli jo erääntynyt sellaisten aikaisempien ilmoituskausien osalta, joilta sitä ei ollut vielä maksettu?

6) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko [unionin] oikeuden ja erityisesti [arvonlisäverodirektiivin] 183 artiklan ja tehokkuusperiaatteen mukaiseksi katsoa jäsenvaltion käytäntö, joka johtaa sen koron korkoa koskevan oikeuden menettämiseen, joka perustuu unionin tuomioistuimessa [unionin] oikeuden vastaiseksi todetulla tavalla palauttamatta jätetylle verolle kertyvien korkojen ([arvonlisäveron] korko) maksuviivästykseen, kun kyse on sellaisista [arvonlisäveron] korkoa koskevista vaatimuksista, jotka eivät kuulu sille [arvonlisä]verokaudelle, jota ylimääräisen vaatimuksen tekemiselle säädetty preklusiivisen määräaika koskee, koska mainitut korot olivat erääntyneet ennen tätä kautta?

7) Voidaanko [unionin] oikeuden ja erityisesti [arvonlisäverodirektiivin] 183 artiklan mukaiseksi katsoa jäsenvaltion käytäntö – erityisesti kun otetaan huomioon tehokkuusperiaate ja perusteettomasti palauttamatta jätettyjä veroja koskevan korkovaatimuksen luonne subjektiivisena oikeutena – jossa verovelvolliselta evätään lopullisesti mahdollisuus vaatia korkoa sellaiselle verolle, joka on jätetty palauttamatta [unionin] oikeuden vastaiseksi myöhemmin todetun sellaisen kansallisen lainsäädännön vuoksi, joka esti vaatimasta [arvonlisäveron] palauttamista tiettyjen hankintojen maksamatta jäämisen vuoksi, kun kyseisen käytännön seurauksena

– veron [palautuksen] erääntymishetkellä korkovaatimukset katsottiin perusteettomiksi sillä perusteella, että myöhemmin [unionin] oikeuden vastaiseksi todettu oikeussääntö oli tuolloin voimassa oleva oikeutta (eikä viivästystä ollut tapahtunut vaan veroviranomainen oli vain soveltanut voimassa olevaa lainsäädäntöä) ja

– myöhemmin, kun palautusvaatimusta rajoittava [unionin] oikeuden vastaiseksi todettu oikeussääntö oli poistettu kansallisesta oikeusjärjestyksestä, vedottiin vanhentumiseen?

8) Voidaanko [unionin] oikeuden ja erityisesti [arvonlisäverodirektiivin] 183 artiklan ja tehokkuusperiaatteen mukaiseksi katsoa jäsenvaltion käytäntö, jossa mahdollisuus vaatia maksettavaksi [arvonlisäveron] koroille viivästyskorkoa, johon verovelvollisella on oikeus pääoman perusteella maksettavana viivästyskorkona verosta, jota ei ollut palautettu hetkellä, jolloin sitä voitiin alun perin vaatia palautettavaksi, sellaisen kansallisen oikeussäännön perusteella, joka todettiin tämän jälkeen [unionin] oikeuden vastaiseksi, tehdään vuosien 2005–2011 välisen ajanjakson osalta riippuvaiseksi siitä, onko verovelvollinen kyseisellä hetkellä tilanteessa, jossa se voi vaatia sen [arvonlisäveron] palauttamista, joka kohdistuu sille ilmoituskaudelle (vuoden 2011 syyskuu), jolla kyseessä oleva [unionin] oikeuden vastainen säännös poistettiin kansallisesta oikeusjärjestyksestä, vaikkei [arvonlisäveron] korkoa pääomalle maksettavana korkona olisi maksettu tätä ennen eikä tämän jälkeen ennen kuin vaatimus esitettiin kansalliselle tuomioistuimelle?”

IV Asian tarkastelu

A Ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottaminen

30. Unkarin hallitus väittää, ettei esitettyjä ennakkoratkaisukysymyksiä voida ottaa tutkittaviksi, koska pääasioiden oikeudenkäynnissä esille tulevan korkojen maksua koskevan kysymyksen tutkiminen ei ole unionin tuomioistuimen vaan kansallisen tuomioistuimen tehtävä. Vaikka oikeus korkoon johtuu nyt tarkasteltavan kaltaisissa tapauksissa unionin oikeudesta, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on jäsenvaltioiden asia määritellä tällaisen koron laskenta- ja maksutapa. Jäsenvaltioille tältä osin annettua liikkumavaraa rajoittaa kieltämättä tarve varmistaa vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen noudattaminen, mutta näiden periaatteiden noudattamisen todentaminen on ainakin ensisijaisesti jätetty yksinomaan kansallisille tuomioistuimille.

31. Heti aluksi on huomautettava, että vaikka Unkarin hallitus vetoaa ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottamisen edellytysten puuttumiseen, sen väitteissä käsitellään itse asiassa unionin tuomioistuimen toimivaltaa lausua näistä kysymyksistä pohjimmiltaan sen perusteella, että on yksin kansallisten tuomioistuinten asia ratkaista, onko kansallinen lainsäädäntö vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukainen.

32. Tältä osin on niin, että SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimella ei ole oikeutta soveltaa unionin oikeussääntöjä tiettyyn yksittäistapaukseen, vaan sen on pelkästään tulkittava perussopimuksia ja unionin toimielinten säädöksiä.[4] Voidaan kuitenkin todeta, että esitetyt kysymykset eivät koske unionin oikeussääntöjen konkreettista soveltamista pääasioiden oikeudenkäynnissä sen enempää kuin kantajille maksettavan korvauksen määrän täsmällistä määrittämistäkään vaan joidenkin unionin oikeuden säännösten tai periaatteiden tulkitsemista pääasioiden oikeudenkäynnissä kyseessä olevissa olosuhteissa. Etenkin kysymys siitä, onko jäsenvaltioilla ja jos on, missä määrin, jonkinlaista liikkumavaraa määritellä sen korvauksen laskentatapa, joka on myönnettävä unionin oikeuden vastaiseksi todetun säännöksen soveltamisen vuoksi, on itsessään unionin oikeuden tulkintaa koskeva kysymys. Kaikki tämä tarkoittaa sitä, että unionin tuomioistuin on täysin toimivaltainen käsittelemään tätä kysymystä.

33. Katson näin ollen, että unionin tuomioistuin on toimivaltainen vastaamaan ennakkoratkaisukysymyksiin ja ettei sen pitäisi katsoa, että esitetyt ennakkoratkaisukysymykset on jätettävä tutkimatta.

4 Ks. esim. tuomio 16.7.2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, 71 kohta).

B Alustavat huomautukset

34. Ennen näissä kahdessa asiassa esille tulevien eri kysymysten käsittelyä on syytä esittää joitain alustavia huomautuksia niiden asiayhteydestä.

35. Unionin tuomioistuin totesi 28.7.2011 antamassaan tuomiossa komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530), että Unkari oli rikkonut arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta soveltamalla maksettua vastiketta koskevaa edellytystä vaatimuksiin vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämien palauttamiseksi. En aio palata tässä kyseisen tuomion antamiseen johtaneisiin syihin. On kuitenkin tärkeää huomauttaa, että unionin oikeuden ensisijaisuuden vuoksi mainittu toteamus synnytti Unkarille velvoitteen tehdä tarvittavat päätelmät kyseisestä tuomiosta.

36. Näihin velvoitteisiin kuuluu se, että Unkari kumoaa maksettua vastiketta koskevan edellytyksen,[5] palauttaa vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämät, jotka olivat edelleen palauttamatta tuomion komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530) julistamispäivänä 28.7.2011,[6] ja korvaa verovelvollisille kyseisen edellytyksen soveltamisen vuoksi aiheutuneet menetykset.[7] Nyt käsiteltävät asiat koskevat ainoastaan viimeksi mainittua velvoitetta. Tältä osin on syytä muistuttaa, että se, että jäsenvaltio rikkoi unionin oikeutta, ei sinänsä ja itsessään riitä siihen, että sen katsotaan olevan vastuussa aiheutuneesta vahingosta. Jäsenvaltion vastuun syntyminen edellyttää tuomiossa Francovich[8] määritettyjen seuraavien kolmen edellytyksen (jäljempänä Francovich-edellytykset) täyttymistä: i) rikotun unionin oikeusnormin tarkoituksena on antaa oikeuksia yksityisille, ii) rikkominen on riittävän ilmeinen, ja iii) yksityiselle aiheutunut vahinko on välittömässä syy-yhteydessä tähän rikkomiseen.[9] Lisäksi unionin toimielimen vastuuta koskevan vakiintuneen oikeuskäytännön, jota voidaan mielestäni soveltaa analogisesti yksittäisten jäsenvaltioiden vastuuseen,[10] mukaan vahingon on oltava todellinen ja varma.[11] Koska pääasioiden oikeudenkäynnissä vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämä olisi voitu käyttää uudelleen seuraavassa veroilmoituksessa joidenkin maksettavaksi tulevien arvonlisäveron määrien kuittaamiseen, voitaisiin kysyä, onko vahinko, josta korvausta haetaan, todellinen ja varma.[12]

5 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”unionin oikeuden ensisijaisuus edellyttää sitä vastoin, että kansalliset tuomioistuimet, joiden tehtävänä on toimivaltansa puitteissa soveltaa unionin oikeussääntöjä, ovat velvollisia varmistamaan näiden säännösten täyden vaikutuksen niin, että ne tarvittaessa jättävät kaikki unionin oikeuden vastaiset kansalliset säännökset omasta aloitteestaan soveltamatta ilman, että niiden olisi pyydettävä tai odotettava, että tällainen kansallinen säännös ensin poistetaan lainsäädäntöteitse tai jossain muussa perustuslaillisessa menettelyssä” (tuomio 4.12.2018, The Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, 35 kohta).

6 Tähän asiaan unionin tuomioistuin on ilmaissut kantansa selvästi: arvonlisäveron ylijäämään perustuva koko saatava on lähtökohtaisesti suoritettava verovelvolliselle, mikä seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin oikeussäännöillä, joilla tällaiset verot tai maksut kielletään, ja täydentää näitä oikeuksia. Ks. tuomio 28.2.2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, 24 kohta). Tilanne on kuitenkin toinen, jos on osoitettu, että henkilö, joka on velvollinen maksamaan veron tai maksun, on todellisuudessa vyöryttänyt sen toiselle henkilölle tämän vaikuttamatta sen markkinaosuuksiin tai voittoihin. Ks. tuomio 6.9.2011, Lady & Kid ym. (C-398/09, EU:C:2011:540, 17 ja 18 kohta).

7 Oikeus, joka yksityisillä on unionin oikeuden perusteella saada korvausta unionin oikeuden rikkomisesta, johon jäsenvaltio on syyllistynyt, seuraa unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteesta. Ks. tuomio 8.3.2001, Metallgesellschaft ym. (C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, 84 ja 106 kohta) ja tuomio 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, 125 kohta). Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämä oikeus on ”erottamaton osa [EUT-]sopimuksella luotua järjestelmää”. Ks. esim. tuomio 19.6.2014, Specht ym. (C-501/12–C-506/12, C-540/12 ja C-541/12, EU:C:2014:2005, 98 kohta).

8 Tuomio 19.11.1991, Francovich ym. (C-6/90 ja C-9/90, EU:C:1991:428, 40 kohta).

9 Ks. esim. tuomio 26.1.2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, 30 kohta).

10 Kun otetaan huomioon unionin oikeudessa vahvistettu luottamuksensuojan periaate tai nemo potest venire contra factum proprium -sääntö – ks. esim. tuomio 6.11.2014, Italia v. komissio (C-385/13 P, ei julkaistu, EU:C:2014:2350, 67 kohta) –, jotka vastaavat common law -järjestelmän estoppel-periaatetta, oikeuskäytäntöä, joka koskee unionin toimielimiä vastaan nostettavia vahingonkorvauskanteita, voidaan nähdäkseni soveltaa jäsenvaltioita vastaan nostettaviin vahingonkorvauskanteisiin.

11 Ks. esim. tuomio 14.10.2014, Giordano v. komissio (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, 36 kohta).

12 Jos nimittäin verovelvolliset ovat esittäneet vaatimuksen sen jälkeen, kun niiltä on evätty vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palautus, voidaan olettaa, että verovelvolliset halusivat mieluummin saada tällaisen palautuksen kuin siirtää vähennyksen seuraavalle verokaudelle ja tukeutua siihen veroilmoituksessaan. Ellei toisin ole osoitettu, verovelvollisten, jotka ovat esittäneet vaatimuksensa 28.7.2011 annetun tuomion komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530) jälkeen, ei sen sijaan voida olettaa halunneen tällaista palautusta.

37. On kuitenkin syytä korostaa, että määräyksessä Delphi unionin tuomioistuin ilmaisi näkemyksensä tästä erittäin täsmällisesti: verovelvollisilla, jotka ovat saaneet palautuksena vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän kohtuullisen ajan kuluttua, on unionin oikeuden nojalla oikeus viivästyskorkoon.[13] Määräys Delphi huomioon ottaen on selvää, että Unkari on velvollinen maksamaan asianmukaiset korot korvauksena verovelvollisille, joille aiheutui taloudellisia menetyksiä maksettua vastiketta koskevan edellytyksen käytön seurauksena.

38. Näin ollen ainoat ratkaisematta olevat kysymykset koskevat myönnettävän korvauksen ja niiden oikeussuojakeinojen laajuutta, jotka Unkarin on tarjottava, jotta verovelvolliset voivat käyttää unionin oikeudesta johtuvaa oikeuttaan korvaukseen. Juuri näitä kahta kysymystä käsitellään nyt käsiteltävissä yhdistetyissä asioissa. Nämä asiat olisikin nähtävä sellaisina kuin ne todellisuudessa ovat, nimittäin kahtena asiana, jotka koskevat sen jäsenvaltioiden velvoitteen laajuutta, jonka mukaisesti niiden on korvattava vahinko, jonka ne ovat aiheuttaneet jättäessään soveltamatta unionin oikeutta asianmukaisesti. Ensimmäisen kysymyksen osalta on syytä muistuttaa, että kun Francovich-edellytykset täyttyvät, jäsenvaltiot voivat välttyä vastuulta ainoastaan kolmessa erityistapauksessa.

39. Ensinnäkin velvollisuus maksaa korvausta on voinut vanhentua kansallisen lainsäädännön nojalla. Aion tutkia tätä kysymystä käsiteltävässä asiassa seitsemännen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä.

40. Toiseksi vahinkoa kärsinyt on voinut myötävaikuttaa oman menetyksensä syntymiseen.[14] Tätä poikkeusta ei tietenkään sovelleta pääasioiden oikeudenkäynnissä.

41. Kolmatta poikkeusta voidaan mahdollisesti soveltaa, kun kyseessä olevan korvauksen määrällä voisi olla niin kauaskantoisia taloudellisia vaikutuksia asianomaiselle jäsenvaltiolle, että se vaarantaa sen julkistalouden vakauden. Kenties hyvin poikkeuksellisia olosuhteita[15] lukuun ottamatta *ainoastaan* unionin tuomioistuin voi rajoittaa tai lykätä tilapäisesti unionin oikeuden ajallista soveltamista näiden olosuhteiden huomioon ottamiseksi.[16] Jäsenvaltiot eivät siten voi vedota vilpittömään mieleensä tai poikkeusolosuhteisiin – kuten julkisen talouden vakauden vaarantumiseen – kansallisissa tuomioistuimissaan ja pyytää alentamaan sen korvauksen määrää, joka niiden on muutoin maksettava – olettaen tietysti, että Francovich-edellytykset täyttyvät.[17] Koska käsiteltävässä asiassa Unkari ei ole ottanut näitä kysymyksiä esille unionin tuomioistuimessa ja koska ei ole ilmeistä, että kyse olisi tällaisista poikkeusolosuhteista – kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä mainituista –, tämä poikkeus ei ole merkityksellinen käsiteltävässä asiassa.

42. Koska kahta viimeksi mainittua poikkeusta ei sovelleta käsiteltävässä asiassa ja jäsenvaltion on todettu olevan vastuussa vahingoista, esille tuleva kysymys koskee ainoastaan myönnettävän korvauksen laajuutta.

13 Määräys 17.7.2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ei julkaistu, EU:C:2014:2127, 34 kohta). Henkilölle katsotaan aiheutuneen vahinkoa, kun varat eivät olleet hänen käytettävissään lyhyenäkään ajanjaksona. Ks. tuomio 28.2.2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, 32 kohta).

14 Ks. analogisesti tuomio 3.2.1994, Grifoni v. komissio (C-308/87, EU:C:1994:38, 16 kohta).

15 Ks. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Inter-Environnement Wallonie ja Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, 201–205 kohta); ks. myös tuomio 8.9.2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, 67 kohta); tuomio 28.2.2012, Inter-Environnement Wallonie ja Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, 63 kohta) ja tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym. (C-597/17, EU:C:2019:544, 61 kohta).

16 Tuomio 17.5.1990, Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, 41 kohta); tuomio 8.9.2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, 67 kohta) ja tuomio 28.7.2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, 33 kohta).

17 Jotta tällainen rajoittava päätös voitaisiin tehdä, kahden olennaisen edellytyksen, eli jäsenvaltion vilpittömässä mielessä toimimisen ja vakavien vaikeuksien uhan, on täytyttävä. Ks. tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, 45 kohta). Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ennakkoratkaisupyynnön johdosta annetusta tuomiosta jäsenvaltiolle mahdollisesti aiheutuvat taloudelliset seuraukset eivät sellaisenaan oikeuta rajoittamaan kyseisen tuomion ajallisia vaikutuksia. Ks. esim. tuomio 29.7.2010, Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, 34 kohta).

43. Tältä osin voidaan todeta, että joidenkin tuomioiden mukaan yksityiset ovat oikeutettuja *täyteen* korvaukseen kärsimästään vahingosta,[18] kun taas joidenkin muiden, erityisesti veroasioissa, joissa oli kyse huomattavista määristä, annettujen tuomioiden mukaan jäsenvaltioilla on velvollisuus pelkästään varmistaa *riittävä* (tai asianmukainen) korvaus kärsitystä vahingosta.[19]

44. Minä puolestani katson, että nämä kaksi oikeuskäytäntölinjaa eivät ole tosiasiassa ristiriidassa keskenään. Käyttämällä ilmaisua ”riittävä” unionin tuomioistuin on nähdäkseni pyrkinyt korostamaan, että joissain erityistilanteissa prima facie -velvoitetta *korvata täysimääräisesti* vahinko, joka on aiheutunut unionin oikeuden rikkomisesta, on joissain tapauksissa ehkä lievennettävä käytännöllisyyden ja yleisen tarkoituksenmukaisuuden näkökohtien perusteella. Toisin sanoen, vaikka Francovich-edellytykset täyttyvät, yksityisten unionin oikeudesta johtuva oikeus täyteen korvaukseen unionin oikeuden rikkomisesta ei ole ehdoton. Katson näin seuraavista syistä.

45. Ensinnäkin joissain tapauksissa unionin oikeuteen itsessään sisältyy erityinen sääntö myönnettävän korvauksen laskemiseksi. Kuten unionin tuomioistuin on huomauttanut, arvonlisäverodirektiivissä sen enempää kuin missään muussakaan unionin säädöksessä ei kuitenkaan säädetä menetelmästä sen koron laskemiseksi, joka on maksettava, kun arvonlisäveron ylijäämä palautetaan myöhässä. Tätä poikkeusta ei näin ollen sovelleta käsiteltävässä asiassa.

46. Toiseksi, jos aiheutuneen vahingon täsmällinen määrittäminen on kohtuuttoman vaikeaa, maksettava korvaus voidaan laskea sellaisen menetelmän perusteella, joka ei välttämättä ole tarkka mutta jonka tarkoituksena on mahdollisuuksien mukaan korvata täysin aiheutunut vahinko.[20]

47. Kolmanneksi, jos jäsenvaltioissa käyttöön otetuilla korvaussäännöillä on pyrittävä tarjoamaan ainakin lähes täysimääräinen korvaus unionin oikeuden rikkomisesta aiheutuneesta vahingosta, käytännön järjestelyt tämän tavoitteen saavuttamiseksi ovat väistämättä jäsenvaltioiden vastuulla, koska tällainen tavoite edellyttää joidenkin kansallisten taloudellisten muuttujien huomioon ottamista. Jäsenvaltioilla on siten oikeus yksilöidä taloudelliset indikaattorit huomioon ottaen, mitä indikaattoreita tai korkokantoja on otettava huomioon. Ne eivät tietenkään voi valita korkokantaa, jolla ei ainakaan pyritä korvaamaan täysin aiheutunut todellinen ja varma menetys tai vahinko.

48. Katsonkin, että kun unionin tuomioistuin määräyksessä Delphi viittasi 19.7.2012 antamaansa tuomioon Littlewoods Retail Ltd ym. (C-591/10, EU:C:2012:478), jonka 27 kohdassa katsottiin, että ”kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää tällaisten korkojen maksamista koskevista edellytyksistä, muun muassa tällaisten korkojen korkokannasta ja laskentatavasta (yksinkertainen korko vai koronkorko)”, unionin tuomioistuimen aikomuksena ei ollut poiketa täyden korvauksen periaatteesta vaan pikemminkin viitata siihen, että sovellettava täsmällinen määrä – joka merkitsee täyttä korvausta – riippuu kussakin jäsenvaltiossa kulloinkin vallitsevasta tilanteesta.[21]

18 Ks. esim. tuomio 2.8.1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, 26 kohta) ja tuomio 8.3.2001, Metallgesellschaft ym. (C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, 95 kohta).

19 Ks. tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail Ltd ym. (C-591/10, EU:C:2012:478, 29 kohta).

20 Ks. vastaavasti tuomio 27.1.2000, Mulder ym. v. neuvosto ja komissio (C-104/89 ja C-37/90, EU:C:2000:38, 63 kohta). Menetettyä mahdollisuutta koskeva oikeuskäytäntö havainnollistaa tätä poikkeusta hyvin. Ks. erityisesti tuomio 13.3.2013, AK v. komissio (F-91/10, EU:F:2013:34, 92 kohta). Tämä on mielestäni se, mitä unionin tuomioistuin on tähdentänyt, kun se on toisinaan viitannut riittävän korvauksen käsitteeseen tai katsonut, että ”korvaus koron muodossa voi olla tietyissä tapauksissa suurempi tai pienempi kuin tosiasiallinen menetys”, jotta jäsenvaltiot voivat ”maksaa korvauksen sellaisten sääntöjen mukaisesti, joita verohallinto voi helposti hallinnoida ja valvoa”. Ks. tuomio 28.2.2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, 36 kohta). Tätä tulkintaa tukee se, että saman tuomion 37 kohdassa unionin tuomioistuin totesi, että verovelvollinen ”saa arvonlisäveron ylijäämään perustuvan koko saatavan takaisin asianmukaisilla ehdoilla ilman *taloudellista riskiä*” (kursivointi tässä), mikä viittaa siihen, ettei unionin tuomioistuin halunnut poiketa oikeutta täyteen korvaukseen koskevasta periaatteesta.

21 Kuten unionin tuomioistuin on todennut, jos ”valtion on korvattava aiheutuneen vahingon seuraukset korvausvastuuta koskevan kansallisen lainsäädännön mukaan”, ”oikeus saada korvausta perustuu näiden edellytysten täyttyessä suoraan [unionin] oikeuteen”. Ks. esim. määräys 23.4.2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, 126 kohta).

49. Näitä tilanteita lukuun ottamatta, kun tuomiossa Francovich jäsenvaltion vastuun syntymiselle asetetut kolme edellytystä täyttyvät, kuka tahansa yksityinen, jolle aiheutuu vahinkoa unionin oikeuden rikkomisesta, on oikeutettu täyteen korvaukseen. Ainakin lähes täyden korvauksen myöntäminen on nimittäin tarpeen, jotta varmistetaan unionin oikeuden täysi vaikutus, kuten unionin oikeuden ensisijaisuuden periaate edellyttää,[22] ja kun otetaan huomioon perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisessä kohdassa vahvistettu perusoikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin.

50. Siten pääasioiden oikeudenkäynnissä kyseisillä verovelvollisilla, joille aiheutui taloudellisia menetyksiä maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisen takia, on lähtökohtaisesti oikeus täyttä korvausta vastaavaan määrään. Koska Unkarin hallitus ei vedonnut unionin tuomioistuimessa, kun asia komissio v. Unkari oli vireillä siinä, poikkeuksellisiin olosuhteisiin, jotka oikeuttaisivat unionin oikeuden ajallisen soveltamisen tilapäisen lykkäämisen, se ei etenkään voi enää esittää tätä väitettä. Joka tapauksessa kyseessä olevat määrät, vaikka ovatkin huomattavia, eivät ole niin merkittäviä, että ne vaarantaisivat kyseisen jäsenvaltion julkistalouden vakauden.

51. Lisäksi siinä määrin kuin nyt kyseessä olevien kaltaisissa tilanteissa aiheutunut vahinko koostuu siitä, ettei tietty rahamäärä ole käytettävissä rajallisena ajanjaksona, tällainen vahinko on laskettava sen hinnan perusteella, joka olisi maksettava saman rahamäärän lainaamiseksi luottolaitokselta. Korvauksen on näin ollen oltava koron muodossa. Kyse ei kuitenkaan ole tarkasti ottaen viivästyskorosta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä käytetyssä tavallisessa merkityksessä.

52. Tältä osin on syytä huomauttaa, että korkojen tyypit ja nimet vaihtelevat jäsenvaltioittain ja ettei joitain käsitteitä ole aina käytetty johdonmukaisesti unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Etenkin viivästyskoron (default interest) käsitettä on toisinaan käytetty ranskankielisen käsitteen ”intérêt moratoire”,[23] joka edellyttää tunnustetun velan olemassaoloa, merkityksessä ja toisinaan taas yleisemmässä merkityksessä, jolla tarkoitetaan mitä tahansa maksun viivästymiseen liittyvää korkoa, olipa se seuraamus- tai korvausluonteinen.[24] Aionkin sen sijaan keskittyä nyt kyseessä olevan kaltaisen koron tarkoitukseen enkä eri korkojen nimiin tai kuvauksiin, jotka voivat vaihdella kansallisessa lainsäädännössä ja käytännössä.

53. Kun tarkastellaan toista kysymystä eli menetelmää, jolla jäsenvaltioiden on maksettava korvaus, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan nämä edellytykset kuuluvat jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden piiriin.[25] Koska unioni ei ole antanut lainsäädäntöä tällä alalla, kunkin jäsenvaltion tehtävänä on näet sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää *edellytyksistä*, joiden mukaisesti korko on maksettava – eikä korkojen *määrästä*.[26] Näiden edellytysten on kuitenkin oltava oikeussuojakeinoihin sovellettavien vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukaisia.[27]

22 Ks. vastaavasti tuomio 4.12.2018, The Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, 39 kohta).

23 Ks. esim. tuomio 12.2.2015, komissio v. IPK International (C-336/13 P, EU:C:2015:83, 30 kohta).

24 Ks. tuomio 28.2.2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, 28 ja 29 kohta). Lähtökohtaisesti korosta, jonka tarkoituksena on hyvittää ajan kulumisesta siihen asti, kunnes vahingon määrä on arvioitu oikeudessa, riippumatta velallisesta johtuvasta viivästymisestä, käytetään nimitystä ”hyvityskorko” (compensatory interest), ja se on osa myönnettyä korvausta. Ks. tuomio 10.1.2017, Gascogne Sack Deutschland ja Gascogne v. Euroopan unioni (T-577/14, EU:T:2017:1, 168 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Ks. vastaavasti tuomio 6.10.2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, 17 kohta).

26 Ks. esim. määräys 21.10.2015, Kovozber (C-120/15, ei julkaistu, EU:C:2015:730, 30 kohta).

27 Kun herää kysymys, tekeekö kansallinen menettelysääntö unionin oikeusjärjestyksessä yksityisille annettujen oikeuksien käyttämisen käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, tällaisia asioita on tarkasteltava siten, että huomioon otetaan kyseisten sääntöjen merkitys koko oikeudenkäynnin, sen kulun sekä näiden sääntöjen erityispiirteiden kannalta eri kansallisissa oikeuselimissä. Tuomio 6.10.2015, Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, 36 kohta).

54. Tehokkuusperiaate edellyttää, että jäsenvaltiot ottavat käyttöön sellaisten oikeussuojakeinojen ja menettelysääntöjen järjestelmän, jotka eivät tee unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttämisestä käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa.[28] Menettelysäännöt tällaista oikeussuojakeinoa varten eivät siten saa olla sellaisia, että yksityisille unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa.[29] Yleisemmin tämä periaate edellyttää, että unionin oikeuteen perustuvia yksityisten oikeuksia tosiasiallisesti sovelletaan.[30]

55. Vastaavuusperiaate edellyttää, että kyseistä kansallista sääntöä sovelletaan samalla tavalla sekä unionin oikeuden rikkomiseen perustuviin kanteisiin että jäsenvaltion kansallisen oikeuden rikkomiseen perustuviin kanteisiin, joiden kohde ja syy ovat samankaltaiset, ottaen huomioon niiden jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvien kanteiden kohde ja olennaiset piirteet, joiden väitetään olevan samankaltaisia.[31] Jotta voidaan selvittää, noudatetaanko pääasiassa vastaavuusperiaatetta, on tutkittava, onko pääasiassa kyseisen kaltaisen vanhentumissäännön, jota sovelletaan oikeussuojakeinoihin, joilla jäsenvaltion sisäisessä oikeudessa pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, lisäksi olemassa vanhentumissääntö, joka koskee jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia, ja voidaanko näitä kahta vanhentumissääntöä pitää samankaltaisina, kun otetaan huomioon niiden kohde ja olennaiset osatekijät.[32]

56. Ennakkoratkaisukysymyksiä olisi tutkittava näiden periaatteiden valossa.

57. Koska verovelvollisilla on lähtökohtaisesti oikeus saada ainakin aiheutuneen vahingon täyttä korvausta vastaava määrä, tutkin yhdessä eri ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat kyseessä olevassa kansallisessa käytännössä sovelletun korvauksen laskentatavan yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa.

C Asiassa C-13/18 esitetyt kolme kysymystä ja asiassa C-126/18 esitetyt kaksi ensimmäistä kysymystä

58. Kolmella asiassa C-13/18 esittämällään kysymyksellä ja ensimmäisillä kahdella asiassa C-126/18 esittämällään kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa sekä oikeussuojakeinoihin sovellettavia tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta, välittömän oikeusvaikutuksen periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava pääasioiden oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jossa korko, joka on maksettava maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisen vuoksi, lasketaan keskuspankin peruskorkoa vastaavan korkokannan eikä keskuspankin peruskorkoa kaksinkertaisena vastaavan korkokannan mukaisesti, kuten kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään silloin, kun hallinto maksaa erääntyneen saatavan myöhässä.

59. Koska oikeus joko täyttä korvausta vastaavaan määrään tai lähes tällaiseen määrään johtuu unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteesta, aion tutkia asiassa C-13/18 esitettyjä kolmea kysymystä ja ensimmäistä kahta asiassa C-126/18 esitettyä kysymystä tässä asiayhteydessä.

28 Tuomio 13.3.2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, 43 kohta).

29 Tuomio 12.12.2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, 32 kohta).

30 Ks. esim. tuomio 20.12.2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, 41 kohta).

31 Ks. tältä osin tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail Ltd ym. (C-591/10, EU:C:2012:478, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Tuomio 15.4.2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, 20 kohta).

1. Kansallisen käytännön yhteensopivuus täyttä korvausta koskevan oikeuden kanssa

60. Kuten olen jo todennut, unionin oikeudessa edellytetään lähtökohtaisesti täyden korvauksen myöntämistä vahingosta, edellyttäen tietysti, että Francovich-edellytykset täyttyvät. Jotta voidaan arvioida kyseessä olevan kansallisen käytännön yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa, on ensin määritettävä maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisesta aiheutunut vahinko ja toiseksi se, pyritäänkö kansallisen käytännön mukaisella korvauksella kattamaan täysin aiheutunut menetys ja vahinko.

61. Kuten aiemmin selitin, pääasioiden oikeudenkäynnissä kyseessä oleva aiheutunut vahinko koostuu siitä, että kantajilta evättiin perusteettomasti oikeus saada vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämä palautuksena kansallisessa lainsäädännössä säädetyssä määräajassa.[33] Koska veronmaksajilla oli kuitenkin oikeus käyttää tämä ylijäämä myöhemmässä arvonlisäveroilmoituksessa arvonlisäverovelan kuittaamiseen, tällaista vahinkoa voidaan kohdella käytännössä samalla tavalla kuin maksun viivästystä.[34] Näin ollen, kuten maksun viivästymisen tapauksessa, on i) määritettävä ajanjakso, jonka aikana verovelvollisella ei ollut kyseistä oikeuttaan (jäljempänä viitekausi), ja ii) sovellettava vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämään, jota kyseinen verovelvollinen ei saanut palautuksena, korkokantaa, joka kuvastaa tämän oikeuden epäämisen seurauksia, jotta voidaan määrittää maksettavan korvauksen määrä.

62. Pääasioiden oikeudenkäynnissä kyseessä olevissa olosuhteissa viitekauden alkamisajankohta vastaa päivää, jona vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämä olisi pitänyt palauttaa verovelvolliselle, jos maksettua vastiketta koskevaa edellytystä ei olisi sovellettu.

63. Tältä osin on syytä muistaa, että on jäsenvaltioiden asia päättää ajankohdasta, jona palautus on maksettava, kunhan tämä ajankohta on kohtuullisen ajan sisällä arvonlisäveroilmoituksen jättämisestä (jäljempänä kohtuullinen palautusaika).[35]

64. Kun tarkastellaan kohtuullisen palautusajan päättymisajankohtaa, pääasioiden oikeudenkäynnissä kyseessä oleva vahinko huomioon ottaen on erotettava kaksi tilannetta sen mukaan, onko kyseinen verovelvollinen lopulta täyttänyt maksettua vastiketta koskevan edellytyksen vai eikö verovelvollisella ole muuta vaihtoehtoa kuin siirtää vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämä seuraavaan veroilmoitukseen.

65. Ensimmäisessä tilanteessa, koska aiheutunut vahinko päättyi päivänä, jona arvonlisävero lopulta palautettiin, kyseinen päivämäärä muodostaa kohtuullisen palautusajan päättymisajankohdan.

66. Toisessa tilanteessa kohtuullisen palautusajan päättymisajankohta riippuu siitä, käytettiinkö siirretty vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämä kokonaan seuraavassa veroilmoituksessa arvonlisäverovelan kuittaamiseen vai ei. Jos käytettiin, vahinko päättyi päivänä, jona verovelvollisen olisi pitänyt maksaa asianomainen arvonlisäverovelka, ellei sitä olisi kuitattu vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämällä. Jos vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämää ei ole käytetty kokonaan, koska arvonlisäverovelka ei ole riittävän suuri, maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisen vaikutukset ulottuvat myöhempään arvonlisäveroilmoitukseen. Tästä seuraa, että lähtökohtaisesti kunkin näiden myöhempien verokausien osalta olisi erotettava se vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän osa,

33 Komission istunnossa esittämästä näkemyksestä poiketen katson, että kyseisille verovelvollisille aiheutui vahinkoa, joka ei liity tulon tai ansion menettämiseen vaan niiden kassavirran pienenemiseen. Huomautan joka tapauksessa, että unionin tuomioistuin on jo katsonut, että tulon tai ansion menetys on korvattava. Ks. tuomio 8.3.2001, Metallgesellschaft ym. (C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, 91 kohta).

34 Ks. esim. tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, 22 kohta).

35 Tuomio 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, 24 kohta); tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, 20 kohta) ja tuomio 28.2.2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, 25 kohta). Käsiteltävässä asiassa kansalliset tuomioistuimet eivät täsmentäneet määräaikaa, johon mennessä Unkarin hallinto palautti vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän, kun maksettuja hankintoja koskeva edellytys täyttyi ab initio. Sole Mizon mukaan tämä ajanjakso oli kuitenkin 45 päivää.

joka on uusi, ja se osa, joka on siirretty aiemmista ilmoituksista. Aiemman ylijäämän siirtämistä vastaavan osan tapauksessa ei nimittäin pitäisi soveltaa kohtuullista palautusaikaa, koska jos verovelvollinen olisi saanut ylijäämän palautuksena, vastaava määrä olisi ollut keskeytyksettä hänen käytettävissään.

67. Kaikki tämä riittää osoittamaan, että aiheutuneen vahingon määrän täsmällinen määrittäminen tässä menettelyssä on verrattain monimutkaista.

68. Tässä yhteydessä kyseessä olevan kansallisen käytännön voidaan sanoa yksinkertaistavan kyseistä laskentaa. Asiakirja-aineistosta nimittäin ilmenee, että Unkari pitää arvonlisäveroilmoituksen jättämisen määräaikaa seuraavaa päivää vahingon laskennassa käytetyn kohtuullisen palautusajan alkamisajankohtana. Tämä tarkoittaa, että korvaus lasketaan siten, ettei alkamiskohtana pidetä päivää, jona palautus olisi pitänyt maksaa, vaan sen arvonlisäveroilmoituksen, johon verovelvollinen on merkinnyt vähennettävän (negatiivisen) arvonlisäveron määrän, jättämisen määräaikaa seuraavaa päivää.

69. Kun tarkastellaan vahingon laskennassa käytetyn ajanjakson päättymisajankohtaa, kansallisessa käytännössä käytetään seuraavan arvonlisäveroilmoituksen jättämisen määräaikaa. Näin ollen kunkin arvonlisäveron ilmoituskauden osalta lasketaan uusi vahingon määrä sen olettaman perusteella, että aiheutunut vahinko syntyi lopullisesti sen arvonlisäveroilmoituksen, johon verovelvollinen on merkinnyt vähennettävän arvonlisäveron määrän, jättämisen määräajan viimeisenä päivänä.

70. Vaikka tämä menetelmä poikkeaa siitä, jota voitaisiin käyttää vahingon laskemiseen kirjanpidossa vaadittavalla tarkkuudella, sen etuna on se, että se yksinkertaistaa tätä laskentaa, koska siinä ei eroteta myöhempien verokausien osalta sitä vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän osaa, joka johtuu aiemmasta ylijäämästä, joka on siirretty, uudesta vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämästä. Koska ei sovelleta palautusaikaa, myöhemmän vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän tarkoituksella ei näet ole merkitystä. Tästä syystä tämä menetelmä on vieläkin edullisempi verovelvollisten kannalta kuin se, joka mahdollistaa täyden korvauksen, koska tavallisesti sovellettavaa palautusaikaa vastaavaa ajanjaksoa ei sovelleta.

71. Kuten olen edellä todennut, unionin tuomioistuin hyväksyy sen, että jos aiheutuneen vahingon tarkka määrittäminen on vaikeaa, voidaan käyttää kohtuulliseen tarkkuuteen perustuvaa menetelmää, kunhan korvauksen määrään ei vaikuteta liiallisesti. Koska käsiteltävissä asioissa aiheutuneen vahingon määrää on melko vaikea laskea tarkasti, katson, että Unkarilla oli lähtökohtaisesti oikeus yksinkertaistaa tätä laskentaa.

72. Kun tarkastellaan täyden korvauksen varmistamiseksi sovellettavaa korkokantaa, tämän korkokannan olisi vastattava sitä, joka verovelvollisen olisi täytynyt maksaa saadakseen luottolaitokselta vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämää vastaavan määrän. Näin ollen sovellettavan korkokannan voidaan olettaa vastaavan korkokantaa, jota toimivaltainen keskuspankki soveltaa hyvin lyhytaikaisiin lainoihin, edellyttäen että tätä korkokantaa korotetaan siten, että se sisältää luottolaitosten tavallisesti soveltaman marginaalin.[36] Jos verovelvollisen täytyi lainata rahaa ratkaistakseen kassavirtaongelman, joka johtui siitä, ettei hän saanut vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämää palautuksena, kyseisen verovelvollisen olisi näet maksettava enemmän kuin toimivaltaisen keskuspankin soveltama korkokanta, sillä sitä sovelletaan ainoastaan luottolaitoksiin.

36 Vertailun vuoksi ks. unionin yleiseen talousarvioon sovellettavista varainhoitosäännöistä, asetusten (EU) N:o 1296/2013, (EU) N:o 1301/2013, (EU) N:o 1303/2013, (EU) N:o 1304/2013, (EU) N:o 1309/2013, (EU) N:o 1316/2013, (EU) N:o 223/2014, (EU) N:o 283/2014 ja päätöksen N:o 541/2014/EU muuttamisesta sekä asetuksen (EU, Euratom) N:o 966/2012 kumoamisesta 18.7.2018 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU, Euratom) 2018/1046 (EUVL 2018, L 193, s. 1) 99 artiklan 2 kohta tai kaupallisissa toimissa tapahtuvien maksuviivästysten torjumisesta 16.2.2011 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2011/7/EU (EUVL 2011, L 48, s. 1) 2 artiklan 6 kohta.

73. Ensi näkemältä saattaa vaikuttaa siltä, että pääasioissa käytetty menetelmä on unionin oikeuden vaatimusten mukainen. Lähemmässä tarkastelussa kyseessä olevassa kansallisessa käytännössä käytetyn laskentamenetelmän voidaan kuitenkin sanoa sisältävän kaksi osatekijää, jotka eivät mielestäni ole täyttä korvausta koskevan periaatteen mukaisia.

74. Ensimmäinen osatekijä koskee sovellettua korkokantaa. Tämä kansallisen käytännön mukainen korkokanta on nimittäin keskuspankin soveltama korkokanta, eikä siihen ole tehty mitään korotusta, joka kuvastaisi luottolaitosten tavallisesti soveltamaa marginaalia. Vaikka onkin jäsenvaltioiden asia valita sovellettava korkokanta taloudellisen tilanteensa perusteella,[37] tosiasia on, että jotta kyseessä on täysi korvaus (tai ainakin sitä lähentelevä määrä), valittu korkokanta ei voi olla pelkästään keskuspankin soveltama peruskorko.

75. Toinen, tärkeämpi osatekijä koskee ajan kulumisesta johtuvaa rahanarvon alenemista. Täyden korvauksen käsite nimittäin tarkoittaa, että kun, kuten pääasioissa, vahinko lasketaan sen lopullisena syntymisajankohtana eikä siis silloin, kun veroviranomainen tai kansallinen tuomioistuin vahvistaa vahingon syntymisen, maksettavaan korvaukseen on lisättävä korko, joka edustaa lopullisesta syntymisajankohdasta lukien tapahtunutta rahanarvon alenemista.[38]

76. Tämän koron maksua unionin tuomioistuin mielestäni tarkoitti määräyksen Delphi 34 kohdassa, kun se totesi, että ”verovelvollisilla, jotka ovat saaneet palautuksena [vähennyskelpoisen] arvonlisäveron ylijäämän myöhemmin kuin kohtuullisen ajan kuluttua, minkä todentaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä, on unionin oikeuden nojalla oikeus viivästyskorkoon”.[39]

77. Tältä osin on myös syytä huomauttaa, että tämän koron laskennan perusteena ei käytetä luottolaitosten (tai keskuspankin) perimää korkoa vaan inflaatioastetta, koska käsiteltävät asiat koskevat pohjimmiltaan aiheutuneen vahingon rahanarvon alenemista vahingon lopullisesta syntymisajankohdasta alkaen.

78. Käsiteltävissä asioissa ennakkoratkaisua pyytäneiden tuomioistuinten toimittamista tiedoista, jotka menettelyn osapuolet vahvistivat kirjalliseen kysymykseen antamissaan vastauksissa, ilmenee, että kyseessä olevan kansallisen käytännön mukaisesti maksetaan koronkorkoa mutta että tämä korko alkaa kertyä vuoden 2011 syyskuuta koskevalle arvonlisäveroilmoitukselle[40] määritetyn 45 päivän palautusajanjakson päättymistä seuraavasta päivästä, joka pyhäpäivät huomioon ottaen oli 6.12.2011.

79. Verovelvolliselle aiheutunut vahinko olisi kuitenkin voinut syntyä ja päättyä paljon ennen kyseistä ajankohtaa, koska – kuten aiemmin mainittiin – verovelvolliset olisivat ehkä voineet täyttää maksettua vastiketta koskevan edellytyksen ennen seuraavan arvonlisäveroilmoituksensa jättämistä tai käyttää vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämää kuitatakseen arvonlisäverovelan seuraavassa arvonlisäveroilmoituksessaan.[41]

80. Vaikuttaa itse asiassa siltä, että kansallisen käytännön mukainen koronkorko on luonteeltaan erilainen, koska tällaista korkoa on maksettava siksi, että hallinto on maksanut korvauksen myöhässä maksuvaatimuksen esittämisen jälkeen, eikä sen vahingon vuoksi, joka verovelvollisille on aiheutunut maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisen seurauksena.

37 Ks. edellä 48 kohta.

38 Ks. esim. tuomio 27.1.2000, Mulder ym. v. neuvosto ja komissio (C-104/89 ja C-37/90, EU:C:2000:38, 51 kohta).

39 Epävirallinen käännös. Ks. myös tuomio 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, 23 kohta). Tältä osin on syytä korostaa, että täyden korvauksen varmistamiseksi koron, jolla hyvitetään rahanarvon aleneminen, täytyy kertyä siihen saakka, kunnes korvaus on tosiasiallisesti maksettu.

40 Vuoden 2011 syyskuuta koskeva arvonlisäveroilmoitus käsittää sen ajanjakson, jona muutoslaki annettiin.

41 Loogisesta näkökulmasta tarkasteltuna, koska kansallisessa käytännössä käytetty laskentamenetelmä, jossa kutakin ilmoituskautta käsitellään itsenäisesti ja jossa siten katsotaan, että maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisesta aiheutunut vahinko syntyi lopullisesti kunkin verokauden päättyessä, kunkin verokauden päättymisen jälkeinen rahanarvon aleneminen olisi pitänyt korvata soveltamalla korkoa.

81. Totean näin ollen, että pääasioiden oikeudenkäynnissä kyseessä olevan käytännön mukaan ei yksinkertaisesti makseta mitään korkoa, jonka tarkoituksena on hyvittää rahanarvon aleneminen vahingon lopullisen syntymisajankohdan, jonka mukaisesti korvauksen määrä lasketaan – käsiteltävissä asioissa seuraavan arvonlisäveroilmoituksen jättämisen määräajan päättymispäivä – ja sen ajankohdan välillä, jona hallinto tai tuomioistuin hyväksyy korvauksen määrän ja siitä tulee täytäntöönpanokelpoinen saatava. [42]

82. Koska tästä syystä kansallisella käytännöllä ei mielestäni varmisteta riittävää korvausta kyseessä oleville verovelvollisille aiheutuneesta vahingosta, sen on katsottava olevan unionin oikeuden vastainen.

2. Vaihtoehtoinen ratkaisu

83. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin kuitenkin katsoo, ettei vaadittavan korvauksen tarvitse lähennellä täyttä korvausta, tai se on muutoin eri mieltä edellä esittämästäni arvioinnista, esitän seuraavaksi vaihtoehtoisen ratkaisun esille nousseisiin kysymyksiin. Mielestäni on selvää, että tavalla tai toisella jäsenvaltioiden liikkumavaraa päättää sovellettavasta laskentamenetelmästä rajoittavat joka tapauksessa tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteet. Tässä ratkaisuehdotuksessa otetaan jäljempänä lähtökohdaksi kyseinen olettama.

84. Tehokkuusperiaate edellyttää, että kansallisessa lainsäädännössä säädetyt oikeussuojakeinot antavat yksityisille mahdollisuuden käyttää unionin oikeudesta johtuvia oikeuksiaan mielekkäällä tavalla – eikä pelkästään teoreettisesti. Tätä periaatetta olisikin tulkittava siten, että se edellyttää, että kansallisessa lainsäädännössä säädetyt oikeussuojakeinot takaavat yksityisille oikeuden vaatia korvausta vahingosta, joka heille on aiheutunut unionin oikeuden rikkomisen seurauksena, edellyttäen aina, että Francovich-edellytykset täyttyvät erikseen.

85. Vaikka korvaus, joka jäsenvaltioiden on tarjottava tuomion Francovich mukaisesti, ei vastaisikaan täyttä korvausta, katson kuitenkin, että jäsenvaltioiden olisi korvattava yksityisille korvauksen rahallisen arvon aleneminen, kun korvaus on laskettu aiemman tapahtuman, kuten pääasioissa, nimittäin vahingon lopullisen syntymisajankohdan, perusteella. [43]

86. Vaikka sen korvauksen tason, joka jäsenvaltioiden on maksettava, ei edellytettäisikään lähentelevän täyttä korvausta, pääasioiden oikeudenkäynnissä on nähdäkseni katsottava, ettei kyseessä olevalla kansallisella käytännöllä varmisteta riittävää korvausta.

87. Kuten olen jo todennut, vastaavuusperiaate edellyttää, että kaikkia muutoksenhakuun sovellettavia sääntöjä sovelletaan samalla tavalla riippumatta siitä, onko kyse muutoksenhausta unionin oikeuden rikkomisen perusteella vai samanlaisesta muutoksenhausta kansallisen oikeuden rikkomisen perusteella. [44] On kuitenkin selvää, ettei tämä periaate velvoita jäsenvaltiota soveltamaan kaikkein edullisinta sääntelyä kaikkiin unionin oikeuden vastaisesti kannettuja veroja ja maksuja koskeviin palautusvaatimuksiin. [45]

88. Pääasioiden oikeudenkäynnissä kyseessä olevassa kansallisessa korvauskäytännössä ei sovelleta verotusmenettelylain 37 §:n 6 momenttia – jossa säädetään Unkarin keskuspankin peruskorkoa kaksinkertaisena vastaavan korkokannan soveltamisesta – vaan verotusmenettelylain 124/C §:n ja 124/D §:ää, joiden mukaan sovelletaan Unkarin keskuspankin peruskorkoa vastaavaa korkokantaa.

42 Syynä tähän on hyvin todennäköisesti se, että verotusmenettelylain 165 §:n 2 momentissa säädetään, että ”viivästysseuraamus ei voi itsessään johtaa viivästysseuraamuksen soveltamiseen”. Jos tätä säännöstä kuitenkin tulkittaisiin siten, että se on esteenä korolle, jolla korvataan rahanarvon aleneminen, katson, että tätä säännöstä on pidettävä unionin oikeuden vastaisena.

43 Ks. analogisesti tuomio 2.8.1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, 31 kohta) ja tuomio 4.12.2003, Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, 68 kohta).

44 Tuomio 28.1.2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, 71 kohta).

45 Tuomio 17.11.1998, Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, 20 kohta).

89. Verotusmenettelylain 124/C ja 124/D §:n sanamuodosta kuitenkin ilmenee, että niitä sovelletaan paitsi silloin, kun unionin tuomioistuin on ratkaisussaan todennut kansallisen lainsäädännön, kuten Unkarissa sovelletun, unionin oikeuden vastaiseksi, myös silloin, kun Alkotmánybíróság tai Kúria toteaa, että kansallinen lainsäädäntö on Unkarin perustuslain tai, paikallisten säännösten tapauksessa, jonkin muun oikeussäännön vastainen.

90. Tässä tilanteessa vaikuttaa – vaikka tämän varmistaminen onkin kansallisen tuomioistuimen tehtävä – siltä, että verotusmenettelylain 124/C ja 124/D § ovat erityissäännöksiä, joiden tarkoituksena on erityisesti säännellä sellaisen tuomion seurauksia, jossa ylemmänasteinen tuomioistuin toteaa kansallisen säännöksen sellaisen ylemmänasteisen oikeusnormin vastaiseksi, jota sovellettiin samalla tavalla unionin oikeuden rikkomiseen ja yksinomaan kansallisen oikeuden rikkomiseen perustuvaan muutoksenhakuun.

91. Perustetta, jonka Kúria esitti sen oikeuttamiseksi, että sovelletaan verotusmenettelylain 124/C ja 124/D §:ää eikä saman lain 37 §:n 6 momenttia, voitaisiin eittämättä pitää jokseenkin yllättävänä. Kyseisen tuomioistuimen mukaan näiden kahden säännöksen soveltaminen nimittäin selittyy sillä, että pääasioiden oikeudenkäynnissä kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa veroviranomaiset eivät rikkoneet tuolloin voimassa ollutta kansallista lainsäädäntöä, kun ne sovelsivat maksettua vastiketta koskevaa edellytystä, koska tämä edellytys oli silloin voimassa. Näin muotoiltuna tämä selitys vastaa sen kiistämistä, että maksettua vastiketta koskeva edellytys oli ab initio unionin oikeuden vastainen.

92. Vaikka Kúrian esittämää selitystä voidaankin pitää jokseenkin yllättävänä, tämä ei sinänsä vaikuta kansallisen käytännön yhteensopivuuteen unionin oikeuden kanssa. Katson näin, koska silloin, kun jäsenvaltioiden yksityisille tarjoamat oikeussuojakeinot ovat unionin oikeuden mukaisia, se seikka, että syyt niiden soveltamiselle ovat virheellisiä, ei tee niistä unionin oikeuden vastaisia. Koska siis 124/C ja 124/D §:ää sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen oikeuteen perustuviin oikeussuojakeinoihin että unionin oikeuteen perustuviin oikeussuojakeinoihin, niiden ei voida katsoa olevan ristiriidassa vastaavuusperiaatteen kanssa.[46]

93. Kun otetaan huomioon edellä esitetyt perustelut, ehdotan, että asiassa C-13/18 esitettyihin kolmeen ennakkoratkaisukysymykseen ja ensimmäisiin kahteen asiassa C-126/18 esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti: unionin oikeuden ensisijaisuutta koskevaa periaatetta on tulkittava ennakkoratkaisua pyytäneiden tuomioistuinten kuvaamassa tilanteessa siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jossa korko, joka on maksettava maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisen seurauksena aiheutuneen vahingon korvaamiseksi, lasketaan sellaisen korkokannan perusteella, joka vastaa korkoa, jota toimivaltainen keskuspankki on soveltanut perusjälleenrahoitusoperaatioihin, ja jossa tätä korkokantaa ei koroteta vastaamaan sitä korkoa, jolla verovelvollinen, joka ei ole luottolaitos, olisi voinut saada lainattua saman määrän, eikä sovelleta korkoa maksettavan korvauksen rahallisen arvon alenemisen hyvittämiseksi, kun korvaus on laskettu vahingon lopullisesta syntymisajankohdasta lukien.

D Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen viimeiset kuusi asiassa C-126/18 esittämää kysymystä

94. Ennen kuin tutkin kansallisen tuomioistuimen viimeiset kuusi asiassa C-126/18 esittämää ennakkoratkaisukysymystä, esitän useita alustavia huomautuksia.

46 Ks. analogisesti tuomio 20.12.2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, 40 kohta). Huomautan myös, että suorien kanteiden yhteydessä unionin tuomioistuin on katsonut, että vaikka unionin yleisen tuomioistuimen esittämät tuomion perustelut olisivat unionin oikeuden vastaisia, valitus on hylättävä, jos tuomiolauselman tueksi on sellaisia muita perusteluita, että siitä ilmenevä lopputulos on perusteltu. Ks. esim. tuomio 7.6.2018, Ori Martin v. Euroopan unionin tuomioistuin (C-463/17 P, EU:C:2018:411, 24 kohta).

95. Ensinnäkin huomautan, että asiassa C-126/18 esittämissään kysymyksissä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan, joka on säännös, jota Unkari ei ollut noudattanut aiemmin sovelletun, maksettua vastiketta koskevan edellytyksen osalta. Koska kyseisessä säännöksessä ei kuitenkaan mainita menettelysääntöjä, se ei vaikuta asian kannalta merkitykselliseltä. Lisäksi, vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa kysymyksissään ainoastaan tehokkuusperiaatteeseen, on nähdäkseni tarpeen tutkia näitä kysymyksiä myös vastaavuusperiaatteen näkökulmasta, koska näillä kahdella periaatteella rajoitetaan menettelyllistä itsemääräämisoikeutta, joka jäsenvaltioilla on järjestäessään korvauksia koskevia oikeussuojakeinojaan.

96. Toiseksi, koska kyseessä olevan kansallisen käytännön mukaan koronkorkoa maksetaan vain, jos koron, jolla pyritään korvaamaan maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltaminen, maksaminen viivästyy, katson, että kun näissä kysymyksissä viitataan koronkorkoon, niissä oikeammin viitataan viivästyskorkoon, jota on maksettava korvauksen myöhässä maksamisesta ja joka lasketaan vahingon vahvistamisen ajankohdasta.[47] Kun otetaan huomioon tämän ratkaisuehdotuksen 78–80 kohdassa ehdottamani vastaus, joka tapauksessa tarkasteltavaksi jäävät ainoastaan ne edellytykset, joilla tällaista viivästyskorkoa on maksettava.

97. Kolmanneksi viimeiset kuusi asiassa C-126/18 esitettyä kysymystä saattavat viitata siihen, että edellytykset koron saamiselle ovat hyvin tiukat. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tosiseikkojen kuvaus viittaa kuitenkin siihen, että kyseessä oleva kansallinen käytäntö ei ole aivan niin rajoittava kuin näiden kysymysten perusteella vaikuttaa. Vaikuttaa nimittäin siltä, että verovelvolliset, joille aiheutui vahinkoa maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisesta, olivat kuitenkin oikeutettuja viivästyskorkoon, vaikka ne eivät esittäneetkään erikseen sitä koskevaa pyyntöä, jos sen jälkeen, kun ne olivat esittäneet korvausvaatimuksensa, verohallinto ei maksanut korvausta verotusmenettelylain 37 §:n 4 momentissa säädetyssä määräajassa.[48]

98. On kuitenkin asiassa C-126/18 ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asia varmistaa, että kysymyksissä esitetyt hypoteesit vastaavat pääasioiden oikeudenkäynnissä kyseessä olevia tosiasiallisia olosuhteita.

1. Kolmas ennakkoratkaisukysymys

99. Kolmannella asiassa C-126/18 esittämällään kysymyksellä kansallinen tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jossa pääasioiden oikeudenkäynnissä kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa ei käytetä korvauksen myöhässä maksamisesta maksettavan viivästyskoron laskemisen alkamisajankohtana sitä ajankohtaa, jona vahinko ilmeni, eikä sitä, jona pääasiallisesta vahingosta korvauksena maksettava korko tuli ensimmäisen kerran maksettavaksi, vaan näitä myöhäisempää ajankohtaa.

100. Tältä osin haluan huomauttaa, että velvoite maksaa määrä, joka lähentelee täyttä korvausta unionin oikeuden rikkomisesta aiheutuneesta vahingosta, ei sinänsä synnytä kyseiselle jäsenvaltiolle velvollisuutta maksaa viivästyskorkoa korvauksen maksun viivästymisestä. Tällaisen koron maksaminen ei nimittäin perustu suoraan siihen, että kyseinen jäsenvaltio on rikkonut unionin oikeutta, vaan pikemminkin siihen objektiiviseen olosuhteeseen, että kyseinen jäsenvaltio on maksanut saatavan myöhässä.

47 Kun otetaan huomioon unionin oikeudessa olemassa olevien korkojen typologia, sellaisena kuin julkisasiamies Bot on sen esittänyt ratkaisuehdotuksessaan komissio v. IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170), katson, että korko, joka on maksettava maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisesta aiheutuneen vahingon korvaamiseksi, samoin kuin korko, jolla olisi pitänyt korvata rahanarvon aleneminen, kuuluvat hyvityskoron käsitteeseen ja että pääasioiden oikeudenkäynnin yhteydessä olisi käytettävä viivästyskoron käsitettä viittaamaan viivästyskorkoon, joka on maksettava, jos hyvityskoron maksaminen viivästyy.

48 Lisäksi vaikuttaa siltä, että Dalmandi sai viivästyskorkoa sen korvauksen, johon kyseinen yhtiö oli oikeutettu, maksun viivästymisen vuoksi esitettyään asiaa koskevan vaatimuksen.

101. Katson, että tehokkuusperiaate edellyttää jäsenvaltioiden säätävän kansallisessa lainsäädännössään viivästyskoron maksamisesta, jos korvauksen, joka kyseisen jäsenvaltion on maksettava unionin oikeuden mukaisten velvoitteidensa rikkomisesta, maksaminen viivästyy. Muutoin jäsenvaltioilla ei olisi mitään kannustinta maksaa korvausta yksityisille, jotka ovat kärsineet unionin oikeuden rikkomisen vaikutuksista; tämän asiaintilan seurauksena heidän oikeutensa täyteen korvaukseen menettäisi tehonsa. [49]

102. Pääasiassa vaikuttaa siltä, että Dalmandin mukaan tätä viivästyskorkoa olisi pitänyt soveltaa siitä ajankohdasta alkaen, jona maksettua vastiketta koskeva edellytys kumottiin, tai jopa siitä ajankohdasta alkaen, jona unionin tuomioistuin antoi 28.7.2011 tuomionsa komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530), koska veroviranomaisen olisi pitänyt automaattisesti maksaa sille korvausta kyseisen edellytyksen soveltamisesta.

103. Jos unionin tuomioistuin toteaa, että soveltamalla kansallista lainsäädäntöä jäsenvaltio on jättänyt noudattamatta unionin oikeuden mukaisia velvoitteitaan, unionin oikeuden ensisijaisuuden periaate edellyttää, että asianomaisen jäsenvaltion on toteutettava välittömästi tarvittavat toimenpiteet kyseisen lainsäädännön kumoamiseksi ja sen kansallisten viranomaisten on välittömästi lakattava soveltamasta sitä. [50]

104. Unionin oikeuden ensisijaisuuden periaate tai oikeussuojakeinojen tehokkuutta koskeva periaate ei kuitenkaan edellytä, että jäsenvaltioiden olisi oma-aloitteisesti maksettava korvausta vahingosta, jonka ne ovat aiheuttaneet rikkomalla unionin oikeutta, tai jopa keskeytettävä vanhentumisaikojen kuluminen ottamalla käyttöön, kuten Unkari on tehnyt, hallinnollinen korvausmenettely.

105. On totta, että jos unionin tuomioistuin toteaa, että jäsenvaltion viranomaisten toteuttama lainsäädäntö- tai hallintotoimi on unionin oikeuden vastainen, kyseinen jäsenvaltio on velvollinen kumoamaan asianomaisen toimenpiteen ja, tuomiossa Francovich määritettyjä periaatteita soveltaen, hyvittämään sen lainvastaiset seuraukset. [51]

106. Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti huomauttanut, unionin oikeuden rikkomisesta maksettavaa korvausta koskevat menettelysäännöt määräytyvät kansallisen lainsäädännön perusteella, jossa voidaan edellyttää korvauksen maksamista koskevan vaatimuksen esittämistä. [52] Siten pelkästään se seikka, että välittömästi 28.7.2011 annetun tuomion komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530) jälkeen tai jopa muutoslain antamisen jälkeen Unkari ei maksanut oma-aloitteisesti korvausta verovelvollisille, joille oli aiheutunut vahinkoa maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisesta, ei automaattisesti johda viivästyskoron soveltamiseen tähän korvaukseen. *Vain*, jos kansallisessa lainsäädännössä säädetään, että kun tuomioistuin on todennut kansallisen säännöksen ylemmänasteisen oikeusnormin vastaiseksi, tällainen korko alkaa kertyä ipso jure tuomion antamisajankohdasta, kyseisen jäsenvaltion on vastaavuusperiaatteen mukaisesti sovellettava oma-aloitteisesti viivästyskorkoa.

107. Koska jäsenvaltiot eivät siten ole velvollisia maksamaan oma-aloitteisesti korvausta vahingosta, jonka ne aiheuttivat rikkomalla unionin oikeutta, tästä puolestaan seuraa, että jäsenvaltio voi lähtökohtaisesti säätää, että viivästyskorko ei ala kertyä siitä ajankohdasta, jona vahinko ilmeni.

49 Ks. tältä osin tuomio 30.6.2016, Ciup (C-288/14, ei julkaistu, EU:C:2016:495, 46 kohta). Koska velvollisuus maksaa viivästyskorkoa seuraa tehokkuusperiaatteesta ja oikeudesta täyteen korvaukseen, jäsenvaltiot voivat vapaasti määrittää tähän viivästyskorkoon sovellettavan korkokannan, edellyttäen että sillä luodaan hallinnolle kannustin korvata viipymättä kyseinen vahinko.

50 Tuomio 13.7.1972, komissio v. Italia (48/71, EU:C:1972:65, 7 kohta). Pääasian oikeudenkäynnissä tämä tarkoitti sitä, että Unkari oli ainoastaan velvollinen lopettamaan omasta aloitteestaan maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisen ja palauttamaan vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämät, jotka olivat edelleen palauttamatta tuomion komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530) antamisajankohtana eli 28.7.2011.

51 Ks. vastaavasti tuomio 16.12.1960, Humblet v. Belgian valtio (6/60-IMM, EU:C:1960:48, s. 569).

52 Tuomio 4.10.2018, Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807, 123 kohta). Tämä ratkaisu on hyvin looginen siltä osin kuin täsmällinen korvaus aiheutuneesta vahingosta edellyttää, että vahingon määrän määrittämiseksi otetaan huomioon joitain tosiseikkoja koskevia parametrejä, jotka ainoastaan asianomaiset henkilöt voivat tietää.

108. Samaan tapaan jäsenvaltiot eivät ole velvollisia säätämään, että tällaista korkoa on maksettava välittömästi sen jälkeen, kun kyseinen viranomainen tai tuomioistuin on todennut, että tämä vahinko on korvattava.

109. On totta, että jos unionin oikeuden nojalla maksettavan korvauksen maksu viivästyy, jäsenvaltioiden on maksettava tällaista korkoa. Hallinnon ei kuitenkaan voida odottaa maksavan tätä korvausta heti, kun vahinko on todettu.[53] Näin ollen tehokkuusperiaate ei velvoita jäsenvaltioita säätämään, että viivästyskoron laskemisen alkamisajankohta on se, jona vahinko ilmeni tai jona pääasiallisesta vahingosta korvauksena maksettava korko tuli ensi kerran maksettavaksi, vaan alkamisajankohdan on pikemminkin oltava kohtuullisen ajan päässä siitä, kun joko kyseinen hallintoelin tai tuomioistuin on todennut vahingon.

110. Pääasioiden oikeudenkäynnissä kyseessä olevassa kansallisessa käytännössä, sellaisena kuin sen ymmärrän, tällaista korkoa maksetaan, jos hallinto ei ole maksanut korkoa vahingon korvaamiseksi 30 päivän (joissain tapauksissa 45 päivän) kuluessa korvausvaatimuksen esittämisestä, mikä vaikuttaa kohtuulliselta ajalta hallinnolle tarkastella vaatimuksen hyväksymistä. Tällaista ajanjaksoa ei siten voida pitää tehokkuusperiaatteen vastaisena.

111. Kun tarkastellaan vastaavuusperiaatetta, on huomattava, että koska asiassa C-126/18 ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ainoa, joka tietää, miten tämäntyyppistä korkoa sovelletaan muissa olosuhteissa, kyseisen tuomioistuimen on varmistettava, että käsiteltävässä asiassa ei sovelleta lyhyempiä määräaikoja, kun asianomaisen jäsenvaltion on maksettava korvausta yksinomaan kansalliseen verolainsäädäntöön perustuvasta syystä.

112. Tässä yhteydessä ehdotan, että kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että oikeussuojakeinoja koskevia tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle käytännölle, jossa pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa viivästyneestä korvauksen maksamisesta kertyvän viivästyskoron laskemisen alkamisajankohtana ei käytetä sitä ajankohtaa, jona pääasiallisesta vahingosta korvauksena maksettava korko tuli ensimmäisen kerran maksettavaksi, vaan tätä myöhäisempää ajankohtaa, edellyttäen yhtäältä, että tämä ajankohta on edelleen kohtuullisen ajan päässä siitä, kun velvollisuus maksaa tämä korvaus on tunnustettu, ja toisaalta, että samaa ajankohtaa sovelletaan, jos yksinomaan kansalliseen lainsäädäntöön perustuvan korvauksen maksu viivästyy.

2. Neljäs ennakkoratkaisukysymys

113. Neljännellä asiassa C-126/18 esittämällään kysymyksellä kansallinen tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jossa edellytetään, että viivästyskoron saadakseen verovelvollisten on esittävä erillinen vaatimus, kun taas muissa tapauksissa, joissa viivästyskorkoa on myös maksettava, tällaista vaatimusta ei edellytetä, koska tämäntyyppinen korko myönnetään automaattisesti.

114. Tältä osin katson, että se, että verovelvollisten edellytetään esittävän erillisen vaatimuksen, ei ole sinänsä ole tehokkuusperiaatteen vastaista. Tällainen edellytys ei nimittäin tee, unionin tuomioistuimen käyttämää ilmaisua lainatakseni, unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.[54] Jos tätä edellytystä sovelletaan

53 Ks. analogisesti tuomio 15.3.2018, Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, 20 kohta).

54 Tuomio 11.4.2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, 39 kohta).

taannehtivasti verovelvollisiin, jotka nostivat kanteensa ennen kuin unionin tuomioistuin oli lausunut maksettua vastiketta koskevan edellytyksen yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa, tämä edellytys kuitenkin poistaisi (tai ainakin saattaisi poistaa) näiden kanteiden tehokkaan vaikutuksen,[55] ja sitä olisi näin ollen pidettävä tehokkuusperiaatteen vastaisena.

115. Kun tarkastellaan vastaavuusperiaatetta, kysymyksen muotoilussa annetaan ymmärtää, että kyseistä periaatetta on loukattu. Kuten edellä selitettiin, vastaavuusperiaate nimittäin edellyttää, että menettelysääntöjä sovelletaan samalla tavalla riippumatta siitä, onko kyse muutoksenhausta unionin oikeuden rikkomisen perusteella vai samanlaisesta muutoksenhausta kansallisen oikeuden rikkomisen perusteella.[56]

116. Pääasian oikeudenkäynnissä tietyt asiakirja-aineistoon sisältyvät osatekijät kuitenkin viittaavat siihen, että, toisin kuin olettamassa, johon neljäs ennakkoratkaisukysymys – sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen muotoillut – perustuu, erillisen vaatimuksen esittämistä edellytetään paitsi kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa (nimittäin kun kyseessä on unionin oikeuden rikkominen) myös joissain muissa tilanteissa, jotka kuuluvat yksinomaan kansallisen lainsäädännön soveltamisalaan.

117. Ehdotan näin ollen, että neljäs ennakkoratkaisukysymys muotoillaan uudelleen ja että siihen vastataan siten, että tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle käytännölle, jossa edellytetään verovelvollisten esittävän erillisen vaatimuksen viivästyskoron maksamiseksi, jos tätä edellytystä sovelletaan samalla tavalla riippumatta siitä, perustuuko saatavan, jonka maksu viivästyy, perustana oleva vahinko unionin oikeuden vai kansallisen oikeuden rikkomiseen.

3. Viides ja kahdeksas ennakkoratkaisukysymys

118. Viidennellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan viivästyskorkoa voidaan myöntää vain, jos verovelvollinen on esittänyt vaatimuksen, jossa ei ole varsinaisesti kyse korkovaatimuksesta vaan sellaisen vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palauttamisesta, joka oli edelleen palauttamatta maksettua vastiketta koskevan edellytyksen kumoamisajankohtana.

119. Tämä kysymys muistuttaa kahdeksatta kysymystä, jossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, ovatko tehokkuus- ja vastaavuusperiaate esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan viivästyskorkoa voidaan vaatia vain, jos verovelvollinen on tilanteessa, jossa se voi vaatia vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palauttamista siltä ilmoituskaudelta, jonka kuluessa maksettua vastiketta koskeva edellytys kumottiin.

55 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa uutta lainsäädäntöä aikaisemman lainsäädännön voimassa ollessa syntyneiden tilanteiden tuleviin vaikutuksiin. Ks. tuomio 29.6.1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, 25 kohta). Luottamuksensuojan periaatteen kanssa on kuitenkin ristiriidassa se, että kansallisen lainsäädännön muuttaminen vie verovelvolliselta taannehtivasti oikeuden, jonka verovelvollinen on saanut aikaisemman lainsäädännön perusteella. Tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, 39 kohta).

56 Tuomio 28.1.2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, 71 kohta). Tätä periaatetta ei kuitenkaan loukata, jos kansallisessa lainsäädännössä edellytetään erillisen vaatimuksen esittämistä viivästyskoron saamiseksi, kun taas tällaista edellytystä ei aseteta muille korkotyypeille. Koska vastaavuusperiaate edellyttää ainoastaan, että samoja menettelysääntöjä sovelletaan unionin oikeuteen perustuvaan muutoksenhakuun ja kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaan samanlaiseen muutoksenhakuun, se ei estä erilaisten menettelysääntöjen soveltamista korkolajeihin, jotka eivät ole samanlaisia.

120. Tutkin nämä kaksi kysymystä näin ollen yhdessä, vaikka niissä onkin ymmärtääkseni pieni ero: viides kysymys koskee muodollista edellytystä, nimittäin sellaista, jonka mukaan verovelvollisen on esitettävä vaatimus, joka ei liity saatavaan, jonka maksu on viivästynyt, kun taas kahdeksas kysymys koskee aineellista edellytystä, nimittäin sitä, että verovelvollinen voi vaatia vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palauttamista siltä ilmoituskaudelta, jonka kuluessa kyseinen unionin oikeuden vastainen säännös kumottiin.

121. Tältä osin minun on myönnettävä, että käytäntö, jossa verovelvollisen edellytetään esittävän erillisen vaatimuksen viivästyskorosta, vaikka onkin epätavallinen, ei sellaisenaan tee unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi. Tällainen edellytys ei siten ole tehokkuusperiaatteen vastainen, kunhan seuraavat kaksi edellytystä täyttyvät.

122. Ensinnäkin verovelvolliselle on täytynyt ilmoittaa verrattain selkeästi ja hyvissä ajoin tarpeesta esittää tämäntyyppinen vaatimus viivästyskorkoa saadakseen.

123. Toiseksi tässä edellytyksessä ei saa piillä mitään aineellista edellytystä. Tämän edellytyksen soveltamisen ei etenkään pitäisi rajata viivästyskoron maksamista verovelvollisiin, joilla oli edelleen vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämää maksettua vastiketta koskevan edellytyksen kumoamisajankohtana. Saatavan perustana oleva vahinko olisi nimittäin voinut ilmetä paljon ennen sitä verokautta edeltänyttä kautta, jonka kuluessa maksettua vastiketta koskeva edellytys kumottiin. Tässä tilanteessa verovelvollisella olisi oltava oikeus vaatia viivästyskorkoa, jos kyseisestä vahingosta maksettava korvaus viivästyy – ellei siitä ole säädetty –, vaikka verovelvollisella ei enää olisi vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämää.

124. Katson näin ollen, että tehokkuusperiaate estää jäsenvaltioita rajaamasta viivästyskoron maksamista verovelvollisiin, joilla oli edelleen vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämää silloin, kun maksettua vastiketta koskeva edellytys kumottiin.

125. Kun tarkastellaan vastaavuusperiaatetta, tätä periaatetta saatetaan loukata myös, jos viidennessä ja kahdeksannessa kysymyksessä mainittuja edellytyksiä sovelletaan vain, kun unionin oikeuden rikkomisesta maksettavan korvauksen maksu viivästyy, eikä siis kansallisen oikeuden rikkomistapauksessa. Käytettävissä ei kuitenkaan ole riittävästi tietoja, jotta voitaisiin varmistua siitä, onko näin todellakin pääasian oikeudenkäynnissä. [57]

126. Tilanne olisi tietysti aivan toinen, jos kyseessä olisi edellytys, joka koskee mahdollisuutta vaatia vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palauttamista siltä ilmoituskaudelta, jonka aikana unionin oikeuden vastainen säännös kumottiin, jos edellytystä sovelletaan ainoastaan vaatimuksiin saada viivästyskorkoa sen korvauksen myöhästyneen maksamisen perusteella, joka on maksettava siltä hyvin erityiseltä ajanjaksolta, kun vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämä oli todettu muutoslain antamista edeltävässä arvonlisäveroilmoituksessa.

127. Tällaisessa tapauksessa, koska kyseessä oleva edellytys ei estäisi koron maksamista sellaisen korvauksen myöhässä maksamiselle, joka perustuu vahinkoon, joka oli aiheutunut ennen kyseistä ajanjaksoa verovelvolliselle, jolla ei enää ollut vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämää silloin, kun maksettua vastiketta koskeva edellytys kumottiin, tehokkuusperiaatetta ei nähdäkseni voida asianmukaisesti todeta loukatun. Tämä edellytys vastaisi nimittäin yksinkertaisesti tosiasiallisen haitan olemassaolon varmistamista siten, että kyseisiä verovelvollisia pyydetään ilmoittamaan, onko niillä vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämää kuluvalla verokaudella.

57 Erityisesti, koska tällainen edellytys merkitsisi erityisen määräajan käyttöönottoa viivästyskoron saamiselle, olisi näin ollen varmistettava, että tällaista edellytystä sovelletaan myös samanlaisissa, yksinomaan kansalliseen lainsäädäntöön perustuvissa tilanteissa.

128. Edellä esitetty huomioon ottaen ehdotan, että viidenteen ja kahdeksanteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan viivästyskorko voidaan myöntää vain, jos verovelvollinen on esittänyt vaatimuksen, jonka sisältö ei koske kaikesta maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisesta aiheutuneesta vahingosta maksettavan korvauksen suorittamista vaan vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän, joka oli olemassa kyseisen edellytyksen kumoamisajankohtana, palauttamista samana ajankohtana, jos tällaisen vaatimuksen esittämiseksi verovelvollisella ei tarvitse yhä olla mainittuna ajankohtana vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämää ja tällaista edellytystä sovelletaan myös, jos kansallisen säännöksen rikkomiseen perustuvan korvauksen maksaminen viivästyy.

4. Kuudes ennakkoratkaisukysymys

129. Kuudennella ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion kansalliselle käytännölle, jossa viivästyskorkoa sovelletaan ainoastaan sen taloudellisen menetyksen määrään, joka aiheutui vaatimuksen esittämistä edeltävän arvonlisäveron ilmoituskauden aikana.

130. Tältä osin on tärkeää muistuttaa, että pääasian oikeudenkäynnissä vahinko aiheutui, kun sen jälkeen, kun vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämä oli merkitty arvonlisäveroilmoitukseen, veroviranomainen ei palauttanut sitä kansallisessa lainsäädännössä säädetyssä määräajassa.

131. Kun siis pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kansallisen käytännön mukaisesti viivästyskorkoa sovellettiin ainoastaan sen vahingon määrään, joka aiheutui vaatimuksen esittämistä edeltävän arvonlisäveron ilmoituskauden aikana, siinä yhtäältä edellytetään vaatimuksen esittämistä kultakin verokaudelta ja toisaalta vahvistetaan vanhentumisaika. Tämä vanhentumisaika vastaa sen verokauden jäljellä olevaa kestoa, jonka kuluessa taloudellinen vahinko aiheutui, ja siihen lisätään seuraavan verokauden kesto. Tutkin nyt näitä kahta kansallisen käytännön vaikutusta erikseen.

132. Siltä osin kuin kansallisessa käytännössä velvoitetaan verovelvolliset esittämään vaatimus siinä erityistapauksessa, että ne väittävät kärsineensä menetystä ja vahinkoa, tämä käytäntö ei vaikuta olevan tehokkuus- tai vastaavuusperiaatteen vastainen, kunhan samaa edellytystä sovelletaan myös, jos kansallisen säännöksen rikkomisesta seuraavan saatavan maksu viivästyy.[58]

133. Siltä osin kuin tässä kansallisessa käytännössä otetaan käyttöön vanhentumisaika, se saattaa olla tehokkuusperiaatteen vastainen, jos vanhentumisaika on liian lyhyt siihen, että kohtuullisen tarkkaavainen ja huolellinen verovelvollinen voi esittää viivästyskorkoa koskevan vaatimuksen, kun otetaan huomioon tähän liittyvien muodollisten vaatimusten laajuus ja kyseisen verovelvollisen tietoon saatettujen asiaa koskevien tietojen laajuus.

134. Näin olisi myös, jos kansallista käytäntöä sovellettaisiin taannehtivasti eli ajanjaksoihin ennen käytännön käyttöönottoa ja näin estettäisiin viivästyskoron maksaminen korvausten maksamiselle myöhässä suhteessa ajanjaksoihin, jotka edeltävät vaatimuksen esittämisen ajanjaksoa. Tällaisessa tilanteessa verovelvolliset eivät selvästikään voisi noudattaa tätä vanhentumisaikaa, koska verovelvolliset eivät voi ennustaa sen käyttöönottoa. Näiden kahden seikan arvioiminen on kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia.

135. Vastaavuusperiaatteen osalta kansallisen tuomioistuimen on määritettävä, sovelletaanko ainakin yhdessä vastaavassa tilanteessa samankaltaista määräaikaa yksinomaan kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaan saatavaan.

58 Ks. edellä 114 ja 121 kohta tarkemman analyysin osalta.

136. Ehdotan näin ollen, että kuudenteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle käytännölle, jossa viivästyskorkoa sovelletaan ainoastaan taloudelliseen vahinkoon, joka syntyi vaatimuksen esittämistä edeltäneellä arvonlisäveron ilmoituskaudella, jos tällainen kansallisen käytännön mukainen vanhentumisaika ei ole liian lyhyt, jotta kohtuullisen tarkkaavainen ja huolellinen verovelvollinen voi esittää viivästyskorkoa koskevan vaatimuksen, ja jos tällaista edellytystä ei sovelleta taannehtivasti ja sitä sovelletaan myös kansallisen säännöksen rikkomiseen perustuvan saatavan maksun viivästymiseen.

5. Seitsemäs ennakkoratkaisukysymys

137. Seitsemännellä ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jossa verovelvolliselta evätään lopullisesti mahdollisuus vaatia viivästyskorkoa sillä perusteella, että yhtäältä maksettua vastiketta koskeva edellytys oli voimassa olevaa oikeutta silloin, kun sitä sovellettiin, ja että toisaalta vanhentumisaika tällaisen vaatimuksen esittämiselle on päättynyt.

138. Kysymyksen ensimmäisen osalta yhteydessä on syytä muistuttaa jälleen, että viivästyskoron maksaminen on tarpeen sen varmistamiseksi, että kuka tahansa yksityinen voi tehokkaasti vaatia täyttä korvausta vahingosta, jonka jäsenvaltio on aiheuttanut rikkomalla unionin oikeutta. Katsonkin, että se seikka, että säännös, joka myöhemmin todettiin unionin oikeuden vastaiseksi, oli voimassa olevaa oikeutta silloin, kun kyseistä säännöstä sovellettiin, ei ole omiaan oikeuttamaan viivästyskoron soveltamatta jättämistä. [59]

139. Kysymyksen toisesta osan huomautan, että unionin tuomioistuin on jo tunnustanut unionin oikeuden mukaiseksi sen, että oikeussuojakeinojen käyttämiselle asetetaan kohtuulliset preklusiiviset määräajat, [60] vaikka näiden määräaikojen päättyminen luonnollisesti johtaakin esitetyn vaatimuksen täysimääräiseen tai osittaiseen hylkäämiseen. [61] Unionin oikeuden rikkomiseen perustuviin vahingonkorvauskanteisiin sovellettavien vanhentumisaikojen on kuitenkin oltava vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukaisia, jotta ne ovat yhteensopivia unionin oikeuden kanssa.

140. Pääasian oikeudenkäynnissä kansallisessa käytännössä sovelletaan kaksinkertaista vanhentumisaikaa. [62]

141. Ensimmäinen vanhentumisaika koskee arvonlisäveron ilmoituskautta, jonka osalta korvausta voidaan vaatia. Unionin tuomioistuimelle toimitettuun asiakirja-aineistoon sisältyvien tietojen mukaan verotusmenettelylain 164 §:n 1 momentin perusteella kansallisessa käytännössä katsotaan, että ainoastaan vahinko, joka on aiheutunut vuoden 2005 viimeisestä ilmoituskaudesta lähtien, voidaan korvata.

59 Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevassa asiassa tätä perustetta ei kuitenkaan käytetty oikeuttamaan viivästyskoron maksamatta jättämistä vaan sillä pyrittiin oikeuttamaan se, että maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisen vuoksi maksettavan korvauksen laskentaan sovelletaan korkokantaa, joka vastaa kansallisen keskuspankin peruskorkoa kerrottuna kahdella.

60 Ks. esim. tuomio 19.6.2014, Specht ym. (C-501/12–C-506/12, C-540/12 ja C-541/12, EU:C:2014:2005, 115 kohta).

61 Tuomio 20.12.2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, 42 kohta).

62 Tämä kaksinkertainen määräaika merkitsee sitä, että muutoslain antamisen katsotaan keskeyttäneen vanhentumisaikojen kulumisen.

142. Tällainen vanhentumisaika ei vaikuta olevan tehokkuusperiaatteen vastainen, koska se ei tee unionin oikeusjärjestyksessä yksityisille annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.[63] Unionin tuomioistuin on näet jo pitänyt kolmen[64] tai jopa kahden vuoden vanhentumisaikoja yhteensopivina unionin oikeuden kanssa.[65] Lisäksi kyseinen vanhentumisaika ei vaikuta olevan vastaavuusperiaatteen vastainen, koska samaa viiden vuoden vanhentumisaikaa sovelletaan ilmeisesti kansallisen lainsäädännön rikkomiseen perustuviin korvausta koskeviin muutoksenhakukeinoihin. Tämän todentaminen on kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

143. Toinen vanhentumisaika koskee määräaikaa, jossa verovelvollisten oli esitettävä korvausvaatimuksensa.

144. Tämän seikan osalta asiassa C-126/18 kyseessä olevien tosiseikkojen, jotka Unkarin hallitus myös mainitsi istunnossa, kuvauksesta voidaan päätellä, että vaikka verovelvolliset eivät olleet esittäneet erillistä vaatimusta, heillä oli korvausvaatimuksen esittämiseen aikaa viisi vuotta maksettua vastiketta koskevan edellytyksen kumoamisesta.

145. Koska vanhentumisaika ei ala kulua vahingon ilmenemisestä, kansallinen käytäntö vaikuttaa johtavan käytännössä verotusmenettelylain 164 §:n 1 momentissa säädetyn alkuperäisen vanhentumisajan pidentämiseen.[66] Jos asia on näin, Unkari on mennyt paljon pitemmälle kuin unionin oikeudessa edellytettiin, nimittäin sen oli säädettävä riittävästä vanhentumisajasta, jotta yksityiset voivat käyttää heille unionin oikeusjärjestyksessä annettuja oikeuksia. En näe, miten tehokkuusperiaatetta loukattaisiin tällaisessa asiayhteydessä.

146. Vastaavuusperiaatteen osalta asiakirja-aineistosta ei käy ilmi, että edullisempaa vanhentumisaikaa sovellettaisiin silloin, kun Kúria toteaa säännöksen ylemmänasteisen kansallisen oikeusnormin vastaiseksi.

147. Ehdotan näin ollen, että seitsemänteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jossa verovelvollisilta evätään lopullisesti mahdollisuus vaatia viivästyskorkoa, koska maksettua vastiketta koskeva edellytys oli voimassa olevaa oikeutta silloin, kun sitä sovellettiin. Nämä periaatteet eivät kuitenkaan ole esteenä kansalliselle käytännölle, jossa verovelvollisilta evätään lopullisesti mahdollisuus vaatia viivästyskorkoa, koska vanhentumisaika tällaisen vaatimuksen esittämiselle on päättynyt, jos kyseinen vanhentumisaika i) ei ole kohtuuttoman lyhyt ja jos ii) sitä sovelletaan myös sellaisten saatavien maksun viivästykseen, jotka liittyvät kansallisen oikeusnormin vastaisen säännöksen soveltamisesta aiheutuvaan vahinkoon. Mahdollisten epäselvyyksien välttämiseksi on nähdäkseni kiistatonta, että käsiteltävässä asiassa sovellettavaa viiden vuoden vanhentumisaikaa ei itsessään voida pitää kohtuuttoman lyhyenä.

63 Jos unionin tuomioistuin toteaa kansallisen lainsäädännön unionin oikeuden vastaiseksi, kyseiset jäsenvaltiot eivät siten ole velvollisia tarkastelemaan uudelleen tilanteita, jotka ovat tulleet lopullisiksi sen jälkeen, kun kaikkia käytettävissä olevia oikeussuojakeinoja on käytetty, tai kun tällaisille oikeussuojakeinoille säädetyt määräajat ovat päättyneet. Ks. esim. tuomio 8.3.1988, Brown v. yhteisöjen tuomioistuin (125/87, EU:C:1988:136, 14 kohta) ja analogisesti tuomio 30.9.2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, 38 kohta); tuomio 16.3.2006, Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178, 20 kohta) ja tuomio 10.7.2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, 58 kohta).

64 Tuomio 15.4.2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, 28 kohta).

65 Tuomio 15.12.2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, 25 kohta). Kun kyse on toimielinten virkamiesten ja toimihenkilöiden maksamasta yhteisön verosta, muutoksenhakuaika on Euroopan unionin virkamiehiin sovellettavien henkilöstösääntöjen ja unionin muuhun henkilöstöön sovellettavien palvelussuhteen ehtojen mukainen ajanjakso. Unionin yleisen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämä ajanjakso on kolme kuukautta palkkakuitista, joka edustaa selkeästi ja ensimmäistä kertaa luonteeltaan rahallista päätöstä. Ks. esim. tuomio 14.12.2017, Campo ym. v. EUH (T-577/16, ei julkaistu, EU:T:2017:909, 34–36 kohta).

66 Kyseisen säännöksen perusteella Unkari olisi voinut kieltäytyä maksamasta sellaisia vaatimuksia, jotka liittyvät vahinkoon, joka ilmeni yli viisi vuotta sen kalenterivuoden viimeisestä päivästä, jona kyseiseen veroon liittyvä ilmoitus tai tiedoksianto olisi pitänyt tehdä, tai ellei tällaista ilmoitusta tai tiedoksiantoa tehdä, jona vero olisi pitänyt maksaa.

V Ratkaisuehdotus

148. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságin ja Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Unionin oikeuden ensisijaisuutta koskevaa periaatetta on tulkittava kyseisten tuomioistuinten kuvaamassa tilanteessa siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jossa korko, joka on maksettava maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisen seurauksena aiheutuneen vahingon korvaamiseksi, lasketaan sellaisen korkokannan perusteella, joka vastaa korkoa, jota toimivaltainen keskuspankki on soveltanut perusjälleenrahoitusoperaatioihin, ja jossa tätä korkokantaa ei koroteta vastaamaan sitä korkoa, jolla verovelvollinen, joka ei ole luottolaitos, olisi voinut saada lainattua saman määrän, eikä sovelleta korkoa maksettavan korvauksen rahallisen arvon alenemisen hyvittämiseksi, kun korvaus on laskettu vahingon lopullisesta syntymisajankohdasta lukien.

2) Oikeussuojakeinoja koskevia tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle käytännölle, jossa pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa viivästyneestä korvauksen maksamisesta kertyvän viivästyskoron laskemisen alkamisajankohtana ei käytetä sitä ajankohtaa, jona pääasiallisesta vahingosta korvauksena maksettava korko tuli ensimmäisen kerran maksettavaksi, vaan tätä myöhäisempää ajankohtaa, edellyttäen yhtäältä, että tämä ajankohta on edelleen kohtuullisen ajan päässä siitä, kun velvollisuus maksaa tämä korvaus on tunnustettu, ja toisaalta, että samaa ajankohtaa sovelletaan, jos yksinomaan kansalliseen lainsäädäntöön perustuvan korvauksen maksu viivästyy.

3) Tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle käytännölle, jossa edellytetään verovelvollisten esittävän erillisen vaatimuksen viivästyskoron maksamiseksi, jos tätä edellytystä sovelletaan samalla tavalla riippumatta siitä, perustuuko saatavan, jonka maksu viivästyy, perustana oleva vahinko unionin oikeuden vai kansallisen oikeuden rikkomiseen.

4) Tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan viivästyskorko voidaan myöntää vain, jos verovelvollinen on esittänyt vaatimuksen, jonka sisältö ei koske kaikesta maksettua vastiketta koskevan edellytyksen soveltamisesta aiheutuneesta vahingosta maksettavan korvauksen suorittamista vaan vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän, joka oli olemassa kyseisen edellytyksen kumoamisajankohtana, palauttamista samana ajankohtana, jos tällaisen vaatimuksen esittämiseksi verovelvollisella ei tarvitse yhä olla mainittuna ajankohtana vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämää ja tällaista edellytystä sovelletaan myös, jos kansallisen säännöksen rikkomiseen perustuvan korvauksen maksaminen viivästyy.

5) Tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle käytännölle, jossa viivästyskorkoa sovelletaan ainoastaan taloudelliseen vahinkoon, joka syntyi vaatimuksen esittämistä edeltäneellä arvonlisäveron ilmoituskaudella, jos tällainen kansallisen käytännön mukainen vanhentumisaika ei ole liian lyhyt, jotta kohtuullisen tarkkaavainen ja huolellinen verovelvollinen voi esittää viivästyskorkoa koskevan vaatimuksen, ja jos tällaista edellytystä ei sovelleta taannehtivasti ja sitä sovelletaan myös kansallisen säännöksen rikkomiseen perustuvan saatavan maksun viivästymiseen.

6) Tehokkuus- ja vastaavuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jossa verovelvolliselta evätään lopullisesti mahdollisuus vaatia viivästyskorkoa, koska maksettua vastiketta koskeva edellytys oli voimassa olevaa oikeutta silloin, kun sitä sovellettiin. Nämä periaatteet eivät kuitenkaan ole esteenä kansalliselle käytännölle, jossa verovelvolliselta evätään lopullisesti mahdollisuus vaatia viivästyskorkoa, koska vanhentumisaika tällaisen

vaatimuksen esittämiselle on päättynyt, jos kyseistä vanhentumisaika i) ei ole kohtuuttoman lyhyt ja jos ii) sitä sovelletaan myös sellaisten saatavien maksun viivästykseen, jotka liittyvät kansallisen oikeusnormin vastaisen säännöksen soveltamisesta aiheutuvaan vahinkoon.