

62018CJ0013

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

23. aprill 2020 (*1)

Eelotsusetootlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Käibemaksu enammakse tagastamine – Hilinenud tagastamine – Intresside arvutamine – Selliste intresside määramise kord, mida tuleb tasuda põhjusel, et mahaarvatava käibemaksu enammakset, mis peeti kinni liidu õigust rikkudes, ei olnud võimalik kasutada, ja põhjusel, et maksuhaldur viivitas tasumisele kuuluva summa tagasimaksmisega – Tõhususe ja võrdväärsuse põhimõtted

Liidetud kohtuasjades C-13/18 ja C-126/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari) 2. jaanuari 2018. aasta määrusega (kohtuasi C-13/18) ja Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Szekszárdi haldus- ja töökohus, Ungari) 3. jaanuari 2018. aasta määrusega (kohtuasi C-126/18) esitatud eelotsusetootlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse vastavalt 8. jaanuaril 2018 ja 16. veebruaril 2018, menetlustes

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

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18)

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud P. G. Xuereb ja T. von Danwitz (ettekandja),

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: ametnik R. Fere,

arvestades kirjalikku menetlust ja 6. juuni 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

—

Sole-Mizo Zrt., esindaja: ügyvéd L. Maklári,

—

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt., esindaja: ügyvéd L. Maklári,

—

Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja G. Koós,

—

Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja A. Sipos,
olles 11. septembri 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise
otsuse

1

Eelotsusetaotlused käsitlevad liidu õiguse tõlgendamist selliste maksude tagasimaksmise valdkonnas, mis on liikmesriigis sisse nõutud liidu õigust rikkudes.

2

Taotlused esitati kahes kohtuvaidluses, milles üks pool on Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) ning Dalmandi Mezgazdasági Zrt. (C-126/18) ja teine pool on Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Ungari riikliku maksu- ja tolliameti vaiete osakond) ning need puudutavad küsimust, millistel sisulistel tingimustel ja millise menetluse kohaselt peaks toimuma maksukohustuslasele enammakstud käibemaksu tagasimaksmine, mida ei olnud võimalik teha mõistliku tähtaja jooksul põhjusel, et Euroopa Kohus tunnistas liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud tingimuse liiduga õigusega vastuolus olevaks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3

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

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

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

Ungari õigus

Käibemaksuseadus

4

2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, Magyar Közlöny 2007/155 (XI.16)) (edaspidi „käibemaksuseadus“) § 186 lõike 2 järgi oli mahaarvatava käibemaksu enammakse tagastamise tingimus see, et tehingute eest, millest mahaarvatav käibemaks tekkis, peab tasu olema koos käibemaksuga täies ulatuses tasutud (edaspidi „makstud tasu tingimus“). Kui tasu ei olnud makstud, tuli enammakse üle kanda järgmisse maksustamisperioodi.

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

2011. aasta CXXIII seadusega, millega muudetakse ühtlustamise eesmärgil 2007. aasta CXXVII seadust käibemaksu kohta ja millega reguleeritakse maksu tagastamise erimenetlust (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigszáigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXVIII. törvény) tunnistati käibemaksuseaduse § 186 lõiked 2–4 alates 27. septembrist 2011 kehtetuks. Nüüd võimaldab see seadus mahaarvatava käibemaksu enammakse tagastamist, ilma et oleks vaja oodata selle tehingu eest tasu maksmist, millest mahaarvatav käibemaks tekkis.

Maksukorralduse seadustik

Maksukorralduse seadustikku käsitleva 2003. aasta XCII seaduse (adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, edaspidi „maksukorralduse seadustik“) § 37 lõigetes 4 ja 6 on sätestatud:

„4. Eelarvest maksukohustuslasele makstava toetuse väljamaksmise tähtpäeva reguleerivad käesoleva seaduse või eriseaduse lisad. Toetus eelarvest või nõude korral tagastatav käibemaks tuleb välja maksta 30 päeva jooksul alates taotluse (deklaratsiooni) saamisest, kuid mitte enne maksetähtpäeva, kusjuures kui tagastatava käibemaksu summa ületab 500000 Ungari forintit [(HUF)], pikeneb maksetähtaeg 45 päevani. [...]“

[...]

6. Kui maksuhaldur maksmisega hilineb, maksab ta iga viivitatud päeva eest viivisega samaväärset intressi. [...]“

Sama seadustiku § 124 sätestab:

„(1) Kui Alkotmánybíróság [(konstitutsioonikohus, Ungari)], Kúria [(Ungari kõrgeim kohus)] või Euroopa Liidu Kohus leiavad tagasiulatuvalt, et maksukohustust loov õigusnorm on vastuolus põhiseadusega või Euroopa Liidu siduva õigusaktiga või muu õigusnormiga, kui tegemist on kohaliku omavalitsuse määrusega, ning sellest kohtu otsusest tekib maksukohustuslasele käesoleva paragrahvi sätete alusel õigus tagastusele, teeb esimese astme maksuhaldur maksukohustuslase taotlusel tagastuse asjaomases otsuses näidatud korras.“

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

[...]

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

9

Nimetatud seadustiku § 124/D lõiked 1–3 on sõnastatud järgmiselt:

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

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

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

10

Maksukorralduse seadustiku § 164 lõige 1 näeb ette:

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

11

Selle seadustiku § 165 lõige 2 näeb ette:

„Iga kalendripäeva eest makstav viivis võrdub $1/365^{\text{nd}}$ ikuga kahekordsest keskpanga baasintressimäärast, mis kehtib selle viivise kohaldamise kuupäeval. Viivis ise ei saa olla aluseks viivise kohaldamisele. Riigi maksu- ja tolliamet ei nõua 2000 Ungari forintist [HUF] väiksemate viiviste maksmist.“

Euroopa Kohus leidis 17. juuli 2014. aasta kohtumääruses Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ei avaldata, EU:C:2014:2127, punkt 39), et liidu õigust, täpsemalt käibemaksudirektiivi artiklit 183 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid ja praktika, mis välistavad viivitusintressi maksmise käibemaksu summalt, mille tagastamist ei saanud mõistliku tähtaja jooksul nõuda selliste seadusest tulenevate tingimuste kohaldamise tagajärjel, mille kohta on tuvastatud, et need on liidu õigusega vastuolus. Euroopa Kohus on siiski ka märkinud, et kui liidu õigusnormid vastavat valdkonda ei reguleeri, siis on intressi maksmise korra kindlaksmääramine liikmesriikide ülesanne, tingimusel et järgitakse võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid.

Selle määruse tulemusel rakendas Ungari maksuhaldur halduspraktikat, mille nõuetele vastavuse kohta tegi Kúria (Ungari kõrgeim kohus) 24. novembril 2016 otsuse nr Kfv.I.35.472/2016/5. Nimetatud kohtuotsuse alusel võttis see kohus vastu otsuse (nr EBH2017.K18) pealkirjaga „Analüüs (määrad ja aegumistähtaeg) käibemaksult maksetingimuste tõttu kohustuslikus korras koguneva intressi küsimuses“ (edaspidi „Ungari kõrgeima kohtu põhimõtteline otsus nr 18/2017“), milles täpsustati käibemaksusummalt, mida ei olnud „makstud tasu tingimuse“ tõttu võimalik tagastada, intressi arvutamise korda. Selle põhimõttelise otsuse kohaselt tuleb eristada kahte perioodi:

—

perioodil alates käibedeklaratsiooni esitamise tähtpäevale järgnevast päevast kuni järgmise deklaratsiooni esitamise tähtpäevani on analoogia alusel kohaldatavad maksukorralduse seadustiku §-d 124/C ja 124/D, mis reguleerivad olukorda, kus Alkotmánybíróság (konstitutsioonikohus, Ungari) või Kúria (Ungari kõrgeim kohus) leiab, et õigusnorm rikub liikmesriigi kõrgemat õigusnormi, ning

—

perioodil alates kuupäevast, mil saabus maksuhalduri intressikohustuse maksetähtpäev, kuni kuupäevani, mil pädev maksuhaldur selle intressi tegelikult maksis, tuleb kohaldada maksukorralduse seadustiku § 37 lõiget 6.

Tuginedes 17. juuli 2014. aasta kohtumäärusele Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ei avaldata, EU:C:2014:2127), esitas Sole-Mizo 30. detsembril 2016 maksuhaldurile taotluse intressi saamiseks selliselt käibemaksu enammakselt, mida ei olnud „makstud tasu“ tingimuse tõttu võimalik tagastada. See taotlus puudutas intresse, mis olid seotud erinevate aruandeperioodidega, mis jäid ajavahemikku detsembrist 2005 kuni juunini 2011. Samuti nõudis ta selle intressi maksmisega hilinemise eest viivist.

Esimese astme maksuasutus rahuldas 3. märtsi 2017. aasta otsusega Sole-Mizo taotluse osaliselt

ja määras tema kasuks intressi summas 99630000 Ungari forintit (ligikaudu 321501 eurot) määras, mis arvutati Ungari keskpanga baasintressimäära alusel, kuid jättis rahuldamata nimetatud äriühingu taotluse saada selle intressi maksmisega hilinemise eest viivist Ungari keskpanga kahekordse baasintressimäära alusel arvutatud määras.

16

Pärast seda, kui Sole-Mizo esitas eelnimetatud otsuse peale vaide, muutis teise astme maksuasutus 19. juuni 2017. aasta otsusega esimese astme asutuse otsust ja määras mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mida ei olnud „makstud tasu“ tingimuse tõttu võimalik tagastada, intressi summas 104165000 Ungari forintit (ligikaudu 338891 eurot). Selle intressina tasumisele kuuluv summa arvutati maksukorralduse seadustiku §-de 124/C ja 124/D alusel, kohaldades Ungari keskpanga baasintressimääradele vastavat määra.

17

Sole-Mizo pöördus kohtuasjas C-13/18 kaebusega teise astme maksuasutuse otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtusse, väites, et maksukorralduse seadustiku § 37 lõike 6 kohaselt tuleb intress mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mida ei olnud võimalik „makstud tasu“ tingimuse kohaldamise tõttu tagastada, samuti arvutada vastavalt määrale, mis vastab Ungari keskpanga kahekordsele baasintressimääradele.

18

Nimetatud kohtul on tekkinud küsimus, kas käibemaksu summalt selline intressi arvutamise kord, mis on kindlaks määratud kõrgeima kohtu põhimõttelise otsusega nr 18/2017, on kooskõlas liidu õigusega ja eelkõige võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtetega.

19

Neil asjaoludel otsustas Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

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

2.

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

kaks piiritletavat perioodi, mistõttu

–

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

–

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

3.

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

Kohtuasi C-126/18

20

Dalmandi Mezgazdasági Zrt. esitas 30. detsembril 2016 esimese astme maksuasutusele taotluse, et talle makstaks intressi mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mida talle aastatel 2005–2011 mõistliku aja jooksul „makstud tasu“ tingimuse kohaldamise tõttu ei tagastatud. Taotletav summa ulatus 74518800 Ungari forintini (ligikaudu 240515 eurot). Taotletava intressi arvutamisel oli nõudes arvesse võetud kogu periood alates vastava aruandeperioodi maksetähtpäevast kuni selle perioodi maksetähtpäevani, mille kestel võeti vastu muutmiseseadus, milleks oli käesoleval juhul 5. detsember 2011. Ta kohaldas selles arvutuses kahekordset Ungari keskpanga baasintressimäära vastavalt maksukorralduse seadustiku § 37 lõikele 6. Lisaks sellele taotles Dalmandi Mezgazdasági Zrt. lisaintressi perioodi eest alates 5. detsembrist 2011 kuni tegeliku makse tegemise kuupäevani, kohaldades samuti maksukorralduse seadustiku § 37 lõikes 6 kehtestatud määra.

21

Esimese astme maksuasutus rahuldas 10. märtsi 2017. aasta otsusega tema taotluse osaliselt, määrates mahaarvatava käibemaksu enammaksete eest, mis jäid alates 2005. aasta neljandast kvartalist kuni 2011. aasta septembrini (kolmas kvartal) õigusvastaselt tagasi maksmata, vastavalt maksukorralduse seadustiku § 124/D lõikele 3 intressi summas 34673000 Ungari forintit (ligikaudu 111035 eurot). Maksuasutus jättis taotluse ülejäänud osas rahuldamata.

22

Esimese astme maksuasutuse otsus põhines Ungari kõrgeima kohtu põhimõttelises otsuses nr 18/2017 sedastatud põhimõtetel. Esiteks kohaldas ta intressinõudele maksukorralduse seadustiku § 124/C ja § 124/D, mis näevad ette Ungari keskpanga baasintressimäärale vastava määra kohaldamise. Teiseks luges ta Dalmandi Mezgazdasági Zrt. viivisenõude põhjendamatuks, kuna viimane ei olnud esitanud erakorralist tagastustaotlust ega maksudeklaratsiooni, mis sisaldaks

tagastustaotlust. Kolmandaks jättis ta Dalmandi Mez?gazdasági intressinõude 2005. aasta osas rahuldamata, kuna ta leidis, et selle aasta esimese kolme kvartali puhul oli nõue aegunud.

23

Teise astme maksuasutus, kellele Dalmandi Mez?gazdasági Zrt. esitas vaide, vähendas 12. juuni 2017. aasta otsusega mahaarvatava käibemaksu enamakselt, mida ei olnud võimalik „makstud tasu“ tingimuse tõttu maha arvata, Dalmandile makstava intressi summat 34259000 Ungari forintini (ligilaudu 111527 eurot). Vastavalt kõrgeima kohtu põhimõttelisele otsusele nr 18/2017 arvutati see intress maksumenetluse seadustiku §-de 124/C ja 124/D alusel Ungari keskpanga baasintressimäärale vastava määra alusel. Lisaks määras ta tema taotluse läbivaatamise tähtaja ületamise eest 7000 Ungari forintit (ligikaudu 22 eurot) suuruse viivise, mida arvutati alates 9. märtsist 2017, ning jättis esimese astme otsuse ülejäänud osas muutmata.

24

Dalmandi Mez?gazdasági Zrt. esitas selle otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Ta väitis eelkõige, et kõrgeima kohtu põhimõtteline otsus nr 18/2017 rikub võrdväarsuse, tõhususe ja liidu õiguse vahetu õigusmõju põhimõtteid.

25

Neil asjaoludel otsustas Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szekszárdi haldus- ja töökohus, Ungari) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

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

2.

Kas [liidu] õigusnormidega, konkreetselt [käibemaksudirektiivi] sätetega (eriti arvestades selle artiklit 183) ning võrdväarsuse, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetega on kooskõlas sellised liikmesriigi õigusnormid ja praktika, mille kohaselt tehakse viiviseid käsitlevate asjakohaste õigusnormide analüüsimisel vahet selle järgi, kas riigi maksuamet ei tagastanud maksu, järgides sel ajal kehtinud riigisiseseid õigusnorme – mis osutusid [liidu] õigusega vastuolus olevaks – või ei tagastanud maksu neid õigusnorme rikkudes, ja näeb käibemaksu pealt – mida ei saanud mõistliku aja jooksul tagasi nõuda riigisisises õiguses sätestatud nõude tõttu, mille Euroopa Kohus tunnistas liidu õigusega vastuolus olevaks – tasumisele kuuluva intressi summa osas ette kaks piiritletavat perioodi, mistõttu

–

esimesel perioodil on maksukohustuslastel õigus saada viivitusintressi ainult keskpanga baasintressimääras, võttes arvesse, et kuna [liidu] õigusega vastuolus olev Ungari õigusnorm

kehtis sel ajal ikka veel, ei toiminud Ungari maksuamet õigusvastaselt, kui ta ei lubanud arvetel märgitud käibemaksu mõistliku aja jooksul välja maksta, samas kui

–

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

3.

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

4.

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

5.

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

6.

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

7.

Kas [liidu] õigusega ja [käibemaksudirektiivi] artikliga 183 (arvestades eriti tõhususe põhimõtet ja

seda, et alusetult tagasi maksmata jäetud maksude pealt intressi nõudmine on subjektiivne õigus) on kooskõlas selline liikmesriigi praktika, millega jäetakse maksukohustuslane lõplikult ilma võimalusest nõuda intressi sellise maksu pealt, mis peeti kinni vastavalt riigisisesele õigusnormile, millega oli keelatud nõuda käibemaksu teatavate tasumata ostude pealt ja mis hiljem tunnistati [liidu] õigusega vastuolus olevaks, mistõttu

—

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

—

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

8.

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

26

Euroopa Kohtu presidendi 12. märtsi 2018. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-13/18 ja C-126/18 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ning kohtuotsuse tegemiseks.

Euroopa Kohtu pädevus

27

Ungari valitsus väidab, et eelotsusetaotlused on vastuvõetamatud. Tema arvates ei ole Euroopa Kohtu ülesanne analüüsida põhikohtuasjades esitatud küsimusi intressi maksmise kohta, mille määra, arvutamist ja menetluskorda ei reguleeri mitte liidu õigus, vaid riigisisene õigus.

28

Ungari valitsus vaidlustab oma argumentidega tegelikult Euroopa Kohtu pädevuse esitatud küsimustele vastata.

29

Kui Euroopa Kohtusse pöörduetakse ELTL artikli 267 alusel, siis on Euroopa Kohus pädev tegema eelotsuseid, mis käsitlevad nii aluslepingute tõlgendamist kui ka liidu institutsioonide õigusaktide kehtivust ja tõlgendamist. Kuigi Euroopa Kohtu ülesanne ei ole hinnata riigisiseste õigusnormide kooskõla liidu õigusega ega tõlgendada riigisiseseid õigus- ja haldusnorme, on ta siiski pädev

esitama eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mis võimaldavad sel kohtul tema menetluses oleva kohtuasja lahendamisel seda kooskõla hinnata (16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

30

Käesoleval juhul tuleb märkida, et liikmesriigid on kohustatud tagastama liidu õigust rikkudes saadud maksusummad koos intressidega. Kuigi liidu õigusnormide puudumisel tuleb tingimused, mille kohaselt tuleb intress tasuda – sealhulgas intressimäär ja intressi arvutamise kord – ette näha liikmesriigi õiguskorras, peavad need tingimused sellegipoolest vastama võrdväarsuse, tõhususe ja neutraalse maksustamise põhimõtetele (vt selle kohta 18. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punktid 22 ja 23, ning 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punktid 22, 23 ja 25 ning seal viidatud kohtupraktika).

31

Eelotsusetaotluse esitanud kohtud paluvad oma küsimustega Euroopa Kohtul selgitada, kuidas tõlgendada liidu õigust, eelkõige käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis viidatud liidu õiguse põhimõtteid, mille tõlgendamine kuulub Euroopa Kohtu pädevusse.

32

Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et Euroopa Kohus on pädev vastama eelotsusetaotluse esitanud kohtute küsimustele.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Kohtuasjas C-13/18 esitatud esimene kuni kolmas küsimus ning kohtuasjas C-126/18 esitatud esimene ja teine küsimus ning seitsmenda küsimuse esimene osa

33

Kohtuasjas C-13/18 esitatud esimese kuni kolmanda küsimusega ning kohtuasjas C-126/18 esitatud esimese ja teise küsimusega ja seitsmenda küsimuse esimese osaga, mida tuleb analüüsida koos, küsivad eelotsusetaotluse esitanud kohtud sisuliselt, kas liidu õigust, eelkõige käibemaksudirektiivi artiklit 183 ning tõhususe, võrdväarsuse, vahetu õigusmõju ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi praktika nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt arvutatakse intressi mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mille asjaomane liikmesriik on kinni pidanud pärast mõistliku tähtaja möödumist liidu õigust rikkudes, kohaldades määra, mis vastab riigi keskpanga baasintressimäärale.

34

Selle kohta nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et õigus sellise maksu tagastamisele, mille liikmesriik on sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes, tuleneb liidu õiguse sätetega – nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus – õigussubjektidele antud õigustest ja see täiendab neid õigusi. Liikmesriigid on seega põhimõtteliselt kohustatud tagastama maksu, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes (19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

35

Euroopa Kohus on lisaks märkinud, et kui liikmesriik on makse sisse nõudnud liidu õigust rikkudes, on õigussubjektidel õigus tagasi nõuda mitte ainult alusetult sissenõutud maks, vaid ka summad, mis on sellele riigile otseses seoses nimetatud maksuga makstud või tema poolt kinni peetud. See hõlmab kahju, mis on tekkinud seoses võimatusega kasutada raha maksu enneaegse sissenõudmise tõttu (19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

36

Viidatud kohtupraktikast nähtub, et põhimõte, mille kohaselt on liikmesriigid kohustatud tagastama liidu õiguse vastaselt sissenõutud maksusumma koos viivisega, tuleneb viimati nimetatud õigusest (vt selle kohta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

37

Liidu õigusnormide puudumisel on iga liikmesriigi õiguskorra ülesanne ette näha tingimused, mille kohaselt selliseid intresse tasuda tuleb, sealhulgas tingimused nende intresside määra ja nende arvutamise korra (lihtintress või liitintress) kohta. Need tingimused peavad olema kooskõlas võrdsuse ja tõhususe põhimõtetega, st need ei või olla ebasoodsamad riigisisese õiguse sätetel põhinevatest sarnaseid nõudeid käsitlevatest tingimustest ega olla kehtestatud viisil, mis muudaks liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks (19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika). Lisaks peavad nimetatud tingimused järgima neutraalse maksustamise põhimõtet (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

38

Käesolevas asjas tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtutel esiteks küsimus, kas maksuhalduri praktika, mis põhineb kõrgeima kohtu põhimõttelisel otsusel nr 18/2017, on kooskõlas võrdväarsuse põhimõttega, kuivõrd see näeb ette, et mahaarvatava käibemaksu enammaksetelt, mida ei olnud võimalik tagastada „makstud tasu“ tingimuse tõttu, arvutatakse intressi vastavalt maksukorralduse seadustiku §-de 124/C ja 124/D alusel, mitte aga selle seadustiku § 37 lõigete 4 ja 6 alusel.

39

Eelotsusetaotlustes sisalduvate andmete kohaselt näevad maksukorralduse seadustiku § 124/C ja 124/D ette, et maksumaksjale tagastatavate summade suhtes kohaldatav intressimäär pärast Euroopa Kohtu, Alkotmánybírósági (konstitutsioonikohus) või Kúria (Ungari kõrgeim kohus) otsuste kuulutamist, millega liikmesriigi õigusnorm, mis näeb ette maksualase kohustuse, tunnistatakse liidu õiguse või Ungari põhiseaduse või kohaliku omavalitsuse õigusnormi puhul mis tahes muu õigusnormiga vastuolus olevaks, võrdub Ungari keskpanga baasintressimääraga. Seevastu, nagu nendest andmetest nähtub, on maksukorralduse seadustiku § 37 lõikes 6 ette nähtud sellise määra kohaldamine, mis vastab Ungari keskpanga kahekordsele baasintressimäärale, juhul kui maksuhaldur ei maksa käibemaksu, mille tagastamist on taotletud, tagasi 30 või 45 päeva jooksul alates tagastusetaotluse saamisest.

40

Kokkuvõttes tuleb liikmesriigi kohtutel, kes ainsana teavad vahetult selliste riigi vastu esitatud tagastusnõuete menetlemise korda, kontrollida nii seda, kas menetlusnormid, mille eesmärk on

tagada riigisiseses õiguses isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse, on kooskõlas nimetatud põhimõttega, kui ka väidetavalt sarnaste riigisisesel õigusel põhinevate hagide eset ja olulisi tunnuseid. Selleks peavad liikmesriigi kohtud kontrollima asjaomaste õiguskaitsevahendite sarnasust, võttes arvesse nende eset, alust ja olulisi tunnuseid (19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 31).

41

Tuleb märkida, et maksukorralduse seadustiku §-des 124/C ja 124/D sätestatud intressi maksmise aluseks näib olevat Euroopa Kohtu või liikmesriigi kõrgema kohtu otsus, millega tuvastatakse tagasiulatuvalt maksukohustust kehtestava riigisisese õigusnormi vastuolu kõrgemalseisva õigusnormiga, kuid seda tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtutel. Selle seadustiku § 37 lõiked 4 ja 6 näivad vastupidi käsitlevat olukorda, kus maksuhaldur ei rahuldanud käibemaksu tagastustaotlust ettenähtud tähtaja jooksul. Seetõttu näeb see säte ette sanktsiooni selle eest, et maksuhaldur ei järginud tähtaega, mille jooksul ta pidi võlgnetava summa tagastama.

42

Tuleb lisada, nagu ka Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades sisuliselt märkis, et kuigi nimetatud seadustiku § 37 lõikes 6 ette nähtud viivis peaks olema kohaldatav ajavahemikul, mis on hilisem kuupäevast, mil maksukohustuslane esitab asjaomase maksusumma tagastustaotluse, näib selle seadustiku §-des 124/C ja 124/D ette nähtud intress olevat kohaldatav muu hulgas ajavahemikul, mis eelneb sellise taotluse esitamisele. Seega näib, et maksukorralduse seadustiku §-l 124/C ja §-l 124/D ning selle seadustiku § 37 lõigetel 4 ja 6 ei ole sarnane ese ja alus, ent seda asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtutel.

43

Teiseks nõuab tõhususe põhimõte, et liikmesriigi eeskirjad selliste intresside arvutamise kohta, mis võivad kuuluda tasumisele mahaarvatava käibemaksu enammakse, mis on kinni peetud liidu õigust rikkudes, tagastustaotluse alusel, ei viiks selleni, et maksukohustuslaselt võetakse võimalus saada asjaomaste summade kaotuse eest piisavat hüvitist (vt selle kohta 18. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

44

Sellega seoses tuleb korrata, et võttes arvesse liikmesriigi poolt liidu õigust rikkudes kinni peetud käibemaksu enammakselt viiviste maksmise eesmärki, mille eesmärk on hüvitada maksukohustuslasele tekitatud rahaline kahju võimatuse tõttu kasutada asjaomast summat, nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et viiviste tasumise üksikasjalikud eeskirjad peavad olema ette nähtud nii, et nendega hüvitatakse alusetult kinni peetud maksusummade majanduslik koormus (vt selle kohta 16. mai 2013. aasta kohtuotsus Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punktid 24 ja 27, ning 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punktid 24, 25 ja 29).

45

Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtutel tekkinud küsimus, kas põhikohtuasjas käsitletav maksuhalduri praktika on kooskõlas käesoleva otsuse kahes eelmises punktis märgitud põhimõttega, arvestades esiteks maksukorralduse seadustiku §-des 124/C ja 124/D ette nähtud intressimäära taset ja teiseks ajavahemikku, mille eest intressi kohaldatakse.

Mis puudutab intressimäära, siis tuleb märkida, et selle seadustiku §-d 124/C ja 124/D näevad ette käibemaksu enammakselt viiviste kohaldamise Ungari keskpanga baasintressile vastava määraga, mis vastab intressimäärale, mida riigi keskpank kohaldab peamistele refinantseerimistehingutele. Siiski, nagu kohtujurist märkis oma ettepaneku punktides 72 ja 74, et kui maksukohustuslane peaks laenama krediidasutuselt mahaarvatava käibemaksu enammakse summaga võrdse summa, et hüvitada liidu õigust rikkudes kinni peetud mahaarvatava käibemaksu enammakse tagastamata jätmisest tulenevat rahavoo puudujääki, tuleks tal maksta intressi kõrgemas määras kui riigi keskpanga baasmäär, mis on ette nähtud üksnes krediidasutustele.

Mis puudutab perioodi, mille eest intressi kohaldatakse, siis nähtub Euroopa Kohtu valduses olevate toimikute materjalidest, et kõnealuse riigisisese praktika kohaselt arvutatakse viivis käibemaksu deklareerimise perioodil mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mida ei olnud võimalik „makstud tasu“ tingimuse tõttu tagastada. Vastavalt kõrgeima kohtu põhimõttelisele otsusele nr 18/2017 arvestatakse intressi alates selle käibedeklaratsiooni esitamise päevale järgnevast päevast, mille kohta maksukohustuslane deklareeris käibemaksu enammakse, mis tuli „makstud tasu“ tingimuse tõttu kanda üle järgmisesse maksustamisperioodi, kuni järgmise käibedeklaratsiooni esitamise viimase päevani.

Selle kohta nähtub Sole-Mizo ja Dalmandi Mez?gazdasági Zrt. poolt Euroopa Kohtule esitatud tõenditest – mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtutel –, et ajavahemik, mis jääb kuupäeva, mil määrati kindlaks viivis mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mis ei olnud „makstud tasu“ tingimuse tõttu tagastatav, ja intresside tegeliku tasumise kuupäeva vahele, oli nende kahe ettevõtja puhul erineva pikkusega, ulatudes 5 aastast kuni peaaegu 11 aastani, mille eest ei paistnud olevat ette nähtud mingit intressi, et hüvitada maksukohustuslasele aja möödumisest tingitud raha väärtuse langust, mis mõjutas asjaomase summa väärtust.

Ent riigi praktika, mille kohaselt – juhul kui maksukohustuslase taotlusel tagastatakse mahaarvatava käibemaksu enammakse, mis on kinni peetud liidu õigust rikkudes – sellelt summalt tasumisele kuuluv intress arvutatakse esiteks madalama määra järgi kui määr, mida peaks tasuma maksukohustuslane, kes ei ole krediidasutus, et laenata sellele summale vastav summa, ning teiseks koguneb see konkreetse aruandeperioodi jooksul, ilma et kohaldataks intressi, millega hüvitada maksukohustuslasele pärast seda aruandeperioodi kuni intresside tegeliku tasumiseni aja möödumisest tingitud raha väärtuse langus, võib maksukohustuslaselt võtta võimaluse saada alusetult tasutud maksu tulemusel kaotatud summade eest piisavat hüvitist ja seega ei järgi see tõhususe põhimõtet. Lisaks ei võimalda selline praktika hüvitada alusetult kinni peetud maksusummade majanduslikku koormust ja see on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.

Eeltoodut arvestades ei ole käesolevaid küsimusi vaja analüüsida vahetu õigusmõju ja proportsionaalsuse põhimõtete pinnalt.

51

Eeltoodut arvestades tuleb kohtuasjas C-13/18 esitatud esimesele kuni kolmandale küsimusele ning kohtuasjas C-126/18 esitatud esimesele ja teisele küsimusele ning seitsmenda küsimuse esimesele osale vastata, et liidu õigust ja eelkõige tõhususe ja neutraalse maksustamise põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi praktika nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt arvutatakse intress mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mille asjaomane liikmesriik on kinni pidanud pärast mõistliku tähtaja möödumist liidu õigust rikkudes, kohaldades määra, mis vastab riigi keskpanga baasintressimäärale, kui esiteks on see määr madalam kui määr, mida peaks tasuma maksukohustuslane, kes ei ole krediidiandja, et laenata sellele summale vastav summa, ning kui teiseks koguneb intress käibemaksu enammaksetelt konkreetse aruandeperioodi vältel, ilma et kohaldataks intressi, millega hüvitada maksukohustuslasele pärast seda aruandeperioodi kuni intresside tegeliku tasumiseni aja möödumisest tingitud raha väärtuse langus.

Kohtuasjas C-126/18 esitatud seitsmenda küsimuse teine osa

52

Kohtuasjas C-126/18 esitatud seitsmenda küsimuse teises osas palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas liidu õigust ning eelkõige tõhususe ja võrdvärsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi praktika, mille järgi kohaldatakse mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mis on kinni peetud liidu õigusega vastuolus olevaks tunnistatud riigisisese sätte kohaldamise tõttu, intressi maksmise nõuetele viieaastast aegumistähtaega.

53

Selle kohta nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 37 viidatud kohtupraktikast, et liidu õigusnormide puudumisel tuleb iga liikmesriigi riigisiseses õiguskorras ette näha tingimused, mille kohaselt tuleb liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksusummalt intresse maksta, tingimusel et järgitakse eelkõige võrdvärsuse ja tõhususe põhimõtteid.

54

Esiteks, mis puudutab tõhususe põhimõtet, siis on Euroopa Kohus tunnistanud liidu õigusega kooskõlas olevaks selle, kui õiguskaitsevahendi kasutamise osas määratakse nii huvitatud isiku kui ka asjaomast haldusorganit kaitsva õiguskindluse huvides kindlaks mõistlik õigust lõpetav tähtaeg. Nimelt ei muuda sellised tähtajad liidu õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, isegi kui nende tähtaegade möödumine toob juba oma määratluselt kaasa algatatud menetluse osalise või täieliku lõpetamise (14. juuni 2017. aasta kohtuotsus *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

55

Euroopa Kohtu praktikast tuleneb nimelt, et võimalus kasutada enammakstud käibemaksu tagastamise õigust piiratu aja jooksul läheks vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 16).

Euroopa Kohus on juba otsustanud, et riigisisene õigust lõpetav kolmeaastane aegumistähtaeg, mis hakkab kulgema vaidlustatud makse tegemisest, näib mõistlik (11. juuli 2002. aasta kohtuotsus Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

Käesoleval asjas nähtub kohtuasjas C-126/18 esitatud eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõnealune riigisisene praktika, mis põhineb maksukorralduse seadustiku § 164 lõikel 1, võimaldab maksukohustuslasel nõuda intressi „makstud tasu“ tingimuse kohaldamise tõttu kahju eest, mis tal tekkis alates viimasest aruandeperioodist 2005. aastal. Selle riigisisese praktika kohaselt tuli intressi saamise taotlus esitada pärast muutmise seaduse – millega nähti ette „makstud tasu“ tingimuse tõttu kinni peetud mahaarvatava käibemaksu enammakse tagastamise menetlus – jõustumisele 27. septembril 2011 järgneva viienda kalendriaasta viimasel päeval, s.o hiljemalt 31. detsembril 2016.

Seega näib, et nimetatud riigisisene praktika seab mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mis on kinni peetud liidu õigust rikkudes, intressi nõudmise õiguse kasutamisele viieaastase aegumistähtaja, mis hakkab kulgema alates kuupäevast, mil jõustuvad selle enammakse tagastamise menetlust kehtestavad riigisisised õigusnormid. Tuleb tõdeda, et niisugune riigisisene praktika vastab tõhususe põhimõttest tulenevatele nõuetele.

Teiseks, mis puudutab võrdväarsuse põhimõtet, siis ei ole Euroopa Kohtule teada ühtegi asjaolu, mis seaks põhikohtuasjas käsitletava riigisisese praktika kooskõla selle põhimõttega kahtluse alla, kuna intressi maksmise nõude suhtes kehtib sama viieaastane aegumistähtaeg, kusjuures ei ole oluline, kas nõue põhineb liidu õiguse rikkumisel või liikmesriigi õiguse rikkumisel, millel on sarnane ese ja alus.

Eeltoodut arvestades tuleb kohtuasjas C-126/18 esitatud seitsmenda küsimuse teisele osale vastata, et liidu õigust ning eelkõige tõhususe ja võrdväarsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi selline praktika, mille järgi kohaldatakse mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mis on kinni peetud liidu õigusega vastuolus olevaks tunnistatud riigisisese sätte kohaldamise tõttu, intressi maksmise nõuetele viieaastast aegumistähtaega.

Kohtuasjas C-126/18 esitatud kolmas ja neljas küsimus

Kohtuasjas C-126/18 esitatud kolmanda ja neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas liidu õigust, eelkõige käibemaksudirektiivi artiklit 183 ja tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi praktika, mis esiteks seab viivise tasumise – mille aluseks on asjaolu, et maksuhaldur ei tasunud ettenähtud tähtajal intressinõuet, mis tekkis sellise käibemaksu enammakse tagastamiselt, mille ta pidas kinni liidu õigust rikkudes – sõltuvusse eraldi taotluse esitamisest, samas kui muudel juhtudel määratakse intress automaatselt, ja teiseks, mille järgi maksuhaldurile kohaldatakse intressi niisuguse taotluse läbivaatamiseks ette nähtud 30 või 45-päevase tähtaja möödumisest,

mitte aga alates kuupäevast, mil selline enammakse tekkis.

62

Kõigepealt tuleb märkida, et need küsimused ei puuduta mitte intressi, mida kohaldatakse mahaarvatava käibemaksu enammaksele, mis on kinni peetud liidu õigust rikkudes, vaid maksukorralduse seadustiku § 37 lõigetes 4 ja 6 ette nähtud viivist, mida kohaldatakse juhul, kui maksuhaldur viivitab selle summa tasumisega, mille tagastamist maksukohustuslane taotleb. Selle kohta nähtub kohtuasjas C-126/18 esitatud eelotsusetaotlusest, et Dalmandi Mezgazdasági Zrt. ei esitanud taotlust saada intressi enammaksetelt, mis sellel äriühingul tekkisid erinevatel aruandeperioodidel ajavahemikul detsembrist 2005 kuni juunini 2011, mitte alates muutmiseseaduse jõustumisest, millega kehtestati mahaarvatava käibemaksu enammakse, mille Ungari riik pidas 2011. aastal „makstud tasu“ tingimuse tõttu kinni, tagastamise menetlus, vaid alles 30. detsembril 2016. Ent maksuhaldur jättis Dalmandi Mezgazdasági Zrt. taotluse, milles viimane nõudis maksukorralduse seadustiku § 37 lõike 6 alusel viivist selle taotluse esitamise kuupäevast varasemast kuupäevast kuni maksuhalduri menetlustähtaja lõppemiseni, rahuldamata põhjusel, et kui taotlust ei ole esitatud, siis ei saa maksuhalduri puhul olla tegemist viivitusega.

63

Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 100 märkis, kuna maksukorralduse seadustiku § 37 lõigetes 4 ja 6 ette nähtud viivis kuulub tasumisele seetõttu, et maksuhaldur on maksukohustuslase võlanõude tasunud hilinenult, tuleneb sellise viivise maksmine liidu õiguse kohaselt otseselt mitte kohustusest hüvitada kahju, mille on põhjustanud see, et liidu õigust rikkudes kinni peetud käibemaksu enammakset ei olnud võimalik kasutada, vaid sellest, et maksuhaldur on ületanud liikmesriigi õigusega talle ette nähtud menetlustähtaega.

64

Sellegipoolest, kui võlanõude aluseks on liikmesriigi poolt liidu õiguse rikkumine, nagu põhikohtuasjas, siis nõuab tõhususe põhimõtte, et liikmesriik maksaks viivist, kui haldusasutus on selle nõude tasunud hilinenult, vastasel korral ei oleks liikmesriigid huvitatud maksukohustuslastele sellise rikkumise tagajärgi võimalikult kiiresti hüvitama.

65

Mis puudutab sellise intressi maksmise tingimusi, siis tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktis 37 meenutatud kohtupraktikast, et liidu õigusnormide puudumisel tuleb need tingimused ette näha iga liikmesriigi riigisisiseses õiguskorras, tingimusel et järgitakse võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtteid.

66

Mis puudutab tõhususe põhimõtet, mida kohtuasjas C-126/18 esitatud kolmandas ja neljandas küsimuses ainsana on nimetatud, siis nõue, et maksukohustuslane peab esitama taotluse viivise saamiseks juhul, kui ametiasutus viivitab riigi poolt liidu õiguse rikkumisest tuleneva võla tasumisega, ei muuda käibemaksu selle enammakse tagastamise õiguse kasutamist, mis on kinni peetud liidu õigust rikkudes, iseenesest võimatuks. Nagu Ungari valitsus märkis, teavitab maksukohustuslane just sellise taotluse esitamisega maksuhaldurit oma nõudest ja just see taotlus võimaldab maksuhalduril kindlaks teha asjaomase nõude summa ja õigusliku aluse.

67

Võttes arvesse menetlusautonoomiat, mis liikmesriikidel on liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksudelt intressi maksmise menetlustingimuste sätestamisel oma riigisisiseses õiguses, siis ei ole

tõhususe põhimõttega vastuolus nõue, et maksukohustuslane peab esitama taotluse viivise saamiseks juhul, kui asutus viivitab riigi poolt liidu õiguse rikkumisest tuleneva võla tasumisega.

68

Järelikult ei ole tõhususe põhimõttega vastuolus ka selline liikmesriigi praktika, mille järgi kohaldatakse liikmesriigi õiguses ette nähtud viivist maksukohustuslase taotlusel tasumisele kuuluva võla hilinenu tasumise korral alates kuupäevast, mil möödub maksuhaldurile selle taotluse läbivaatamiseks ette nähtud 30 või 45 päeva pikkune tähtaeg, seejuures ei ole oluline, kas võlanõue on tekkinud käibemaksu selle enammakse tagastamise kontekstis, mis on kinni peetud liidu õigust rikkudes.

69

Neil asjaoludel tuleb kohtuasjas C-126/18 esitatud kolmandale ja neljandale küsimusele vastata, et liidu õigust ja eelkõige tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selline liikmesriigi praktika, mis esiteks seab viivise tasumise – mille aluseks on asjaolu, et maksuhaldur ei tasunud ettenähtud tähtajal intressinõuet, mis tekkis sellise käibemaksu enammakse tagastamiselt, mille ta pidas kinni liidu õigust rikkudes – sõltuvusse eraldi taotluse esitamisest, samas kui muudel juhtudel määratakse intress automaatselt, ja teiseks, mille järgi kohaldatakse intressi maksuhaldurile niisuguse taotluse läbivaatamiseks ette nähtud 30 või 45-päevase tähtaja möödumisest, mitte aga alates kuupäevast, mil selline enammakse tekkis.

Kohtuasjas C-126/18 esitatud viies ja kuues küsimus

70

Võttes arvesse, et esiteks on viies küsimus kohtuasjas C-126/18 esitatud juhuks, kui Euroopa Kohus vastab neljandale küsimusele jaatavalt, ja teiseks on ka kuues küsimus selles kohtuasjas esitatud juhuks, kui Euroopa Kohus vastab viiendale küsimusele jaatavalt, siis ei ole neile küsimustele vaja vastata.

Kohtuasjas C-126/18 esitatud kaheksas küsimus

71

Kohtuasjas C-126/18 esitatud kaheksanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas liidu õigust ja eelkõige käibemaksudirektiivi artiklit 183 ning tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi praktika, mille kohaselt viivis – mille aluseks on asjaolu, et maksuhaldur ei tasunud ettenähtud tähtajal intressinõuet, mis tal tuli tasuda sellise käibemaksu enammakse tagastamiselt, mille ta pidas kinni liidu õigust rikkudes – määratakse perioodi eest, mil selline enammakse tekkis, ainult siis, kui mahaarvatava käibemaksu enammakse ilmneb maksukohustuslase deklaratsioonist selle perioodi kohta, mille vältel see liikmesriik liidu õiguse rikkumise lõpetas.

72

Sellega seoses nähtub kohtuasjas C-126/18 esitatud eelotsusetaotlusest, et Dalmandi Mez-gazdasági Zrt.-le maksti viivist summas 7000 Ungari forintit (ligikaudu 22 eurot) selle eest, et tema 30. septembril 2016 esitatud taotluse, milles ta nõudis taotluse esitamisele hilisema perioodi eest intressi maksmist mahaarvatava käibemaksu sellelt enammakselt, mis peeti kinni liidu õigust rikkudes, läbivaatamise tähtaeg oli möödunud, olgugi et maksuhaldur keeldus sellist intressi maksmast taotlusele eelnenud perioodi eest. Lisaks on selge, et selle äriühingu deklaratsioonist selle perioodi kohta, mille vältel Ungari riik liidu õiguse rikkumise lõpetas, mahaarvatava

käibemaksu enammakset ei ilmnenud.

73

Ent nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 67 ja 68, võis maksuhaldur keelduda sellise viivise maksmisest taotluse esitamisele eelneva ajavahemiku eest, rikkumata sellega tõhususe põhimõtet.

74

Neil asjaoludel ei ole vaja vastata küsimusele, kas ametiasutus võis sellest põhimõttest tulenevaid nõudeid arvestades keelduda sama perioodi eest intressi tasumast muul põhjusel kui taotluse esitamisega hilinemise tõttu, kuna maksukohustuslase deklaratsioonis selle perioodi kohta, mille vältel Ungari riik liidu õiguse rikkumise lõpetas, ei olnud käibemaksu enammakset märgitud.

Kohtukulud

75

Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1.

Liidu õigust ja eelkõige tõhususe ja neutraalse maksustamise põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi praktika nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt arvutatakse intress mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mille asjaomane liikmesriik on kinni pidanud pärast mõistliku tähtaja möödumist liidu õigust rikkudes, kohaldades määra, mis vastab riigi keskpanga baasintressimäärale, kui esiteks on see määr madalam kui määr, mida peaks tasuma maksukohustuslane, kes ei ole krediitiasutus, et laenata sellele summale vastav summa, ning kui teiseks koguneb intress käibemaksu enammaksetelt konkreetse aruandeperioodi vältel, ilma et kohaldataks intressi, millega hüvitada maksukohustuslasele pärast seda aruandeperioodi kuni intresside tegeliku tasumiseni raha väärtuse langus, mis on tingitud aja möödumisest.

2.

Liidu õigust ning eelkõige tõhususe ja võrdväarsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selline liikmesriigi praktika, mille järgi kohaldatakse mahaarvatava käibemaksu enammakselt, mis on kinni peetud liidu õigusega vastuolus olevaks tunnistatud riigisisese sätte kohaldamise tõttu, intressi maksmise nõuetele viieaastast aegumistähtaega.

3.

Liidu õigust, eelkõige tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus selline liikmesriigi praktika, mis esiteks seab viivise tasumise – mille aluseks on asjaolu, et maksuhaldur ei tasunud ettenähtud tähtajal intressinõuet, mis tekkis sellise käibemaksu enammakse tagastamiselt, mille ta pidas kinni liidu õigust rikkudes – sõltuvusse eraldi taotluse esitamisest,

samas kui muudel juhtudel määratakse intress automaatselt, ja teiseks, mille järgi kohaldatakse maksuhaldurile intressi niisuguse taotluse läbivaatamiseks ette nähtud 30 või 45-päevase tähtaja möödumisest, mitte aga alates kuupäevast, mil selline enammakse tekkis.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: ungari.