



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ATHANASIOS RANTOS
esitatud 2. veebruaril 2023¹

Kohtuasi C-615/21

Napfény-Toll Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Szegedi Törvényszék (Szegedi kohus, Ungari))

Eelotsusetaotlus – Liikmesriigi maksumenetlus – Käibemaks – Liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt peatub maksusumma määramise õiguse aegumine kohtuliku kontrolli puhul piiramata ajaks, olenemata korduvate maksumenetluste arvust – Õiguskindluse põhimõte ja liidu õiguse tõhususe põhimõte

Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada õiguskindluse põhimõtet ja liidu õiguse tõhususe põhimõtet nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi² (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), kohaldamisel.
2. Eelotsusetaotlus esitati Napfény-Toll Kft. (edaspidi „kaebaja“) ja Ungari maksuhalduri vahelises kohtuvaidluses käibemaksusummade üle, mille see äriühing arvas tasumisele kuuluvast käibemaksust maha erinevate sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust andvate kaupade eest, mille ta soetas 2010. aasta juunis ja 2010. aasta novembrist 2011. aasta septembrini.

¹ Algkeel: prantsuse.

² ELT 2006, L 347, lk 1.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3. Nõukogu 18. detsembri 1995. aasta määruse (EÜ, Euratom) nr 2988/95 Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse kohta³ artiklis 1 on sätestatud:

„1. Euroopa ühenduste finantshuvide kaitsmiseks võetakse käesolevaga vastu üldised eeskirjad ühenduse õiguse suhtes toimunud eeskirjade eiramise ühtse kontrolli ning haldusmeetmete ja -karistuste kohta.

2. „Eeskirjade eiramine“ tähendab ühenduse õiguse mis tahes sätte rikkumist ettevõtja tegevuse või tegevusetuse kaudu, mis kahjustab või kahjustaks ühenduste üldeelarvet või nende juhitavaid eelarveid kas otse ühenduste nimel kogutud omavahenditest laekunud tulu vähenemise või kaotamise või põhjendamatu kuluartikli tõttu.“

4. Selle määruse artiklis 3 on ette nähtud:

„1. Aegumistähtaeg menetluste algatamiseks on neli aastat, alates artikli 1 lõikes 1 osutatud eeskirjade eiramise toimepanekust. [...]

Jätkuvate või korduvate eeskirjade eiramiste korral hakatakse aegumistähtaega arvestama päevast, mil eiramine lõpeb. [...]

Menetluste aegumistähtaeg katkeb, kui pädev asutus teatab kõnealusele isikule eiramisega seotud juurdluse või kohtumenetluse algatamisest. Aegumistähtaega hakatakse arvestama pärast iga katkestust uuesti.

Asi aegub lõplikult päeval, mil kahekordse aegumistähtajaga võrdne ajavahemik saab läbi, ilma et pädev asutus oleks määranud karistust, välja arvatud juhul, kui haldusmenetlus on peatatud vastavalt artikli 6 lõikele 1.

2. Halduskaristuse otsuse täitmiseks on aega kolm aastat. See ajavahemik algab lõpliku otsuse langetamise kuupäevast.

Katkemist ja peatamist reguleeritakse vastavate siseriikliku õiguse sätetega.

3. Liikmesriikidele jääb võimalus kohaldada käesoleva artikli lõigetes 1 ja 2 sätestatust pikemat ajavahemikku.“

5. Selle määruse artikli 4 lõigetes 1 ja 4 on sätestatud:

„1. Tavaliselt järgneb mis tahes eiramisele põhjendamatult saadud soodustuse äravõtmine:

– kohustusena maksta või tagasi maksta maksmisele kuuluvad või põhjendamatult saadud summad,

[...]

³ EÜT 1995, L 312, lk 1; ELT eriväljaanne 01/01, lk 340.

4. Käesolevas artiklis sätestatud meetmeid ei käsitleta karistusena.“

6. Sama määruse artikli 6 lõikes 1 on ette nähtud:

„Piiramata kohaldatavaid ühenduse haldusmeetmeid ja -karistusi [...], võib selliste finantskaristuste, nagu näiteks haldustrahvide määramise peatada pädeva asutuse otsusega, kui asjaomase isiku suhtes on samade faktide põhjal algatatud kriminaalmenetlus. Haldusmenetluste peatamine katkestab artiklis 3 sätestatud aegumistähtaaja.“

Ungari õigus

7. Maksukorraldust käsitleva 2003. aasta XCII seaduse (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény)⁴ redaktsiooni, mis kehtis põhikohtuasjas küsimuse all oleva maksukontrolli läbiviimise ajal (edaspidi „endine maksukorralduse seadus“), § 164 kohaselt:

„(1) Maksusumma määramise õigus aegub 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. [...]

(5) Kui maksuhalduri otsust kohtulikult kontrollitakse, peatub õige tasumisele kuuluva maksusumma määramise aegumine alates maksuhalduri vaideotsuse jõustumisest kuni kohtulahendi jõustumiseni või edasikaebuse korral kuni selle lahendamiseni.“

8. Alates 1. jaanuarist 2018 tunnistati endine maksukorralduse seadus kehtetuks ja asendati 2017. aasta CLI seaduse maksuhalduse eeskirjade kohta (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény, edaspidi „maksuhalduse seadustik“)⁵ ning 2017. aasta CL seaduse maksukorralduse kohta (az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény, edaspidi „uus maksukorralduse seadus“)⁶ sätetega.

9. Uue maksukorralduse seaduse § 203 lõikes 3 korratakse sisuliselt endise maksukorralduse seaduse § 164 sisu. Selles sättes on ette nähtud, et kui maksukohustuslane on esitanud maksuhalduri otsuse peale kohtule kaebuse, peatub õige tasumisele kuuluva maksusumma määramise õiguse aegumine maksuhalduri vaideotsuse lõplikuks muutumisest kuni kohtulahendi jõustumiseni või edasikaebuse korral kuni selle lahendamiseni.

10. Uue maksukorralduse seaduse § 203 lõike 7 punkti c kohaselt pikeneb maksusumma määramise õiguse aegumistähtaeg 12 kuu võrra, kui maksuhalduri otsuse peale esitatud kaebust menetlev halduskohus otsustab, et maksuasi tuleb menetluses uuesti läbi vaadata.

11. Uue maksukorralduse seaduse § 271 lõike 1, mille sõnastus on identne maksuhalduse seadustiku § 139 lõikega 1, kohaselt tuleb selle seaduse sätteid – seega ka uue maksukorralduse seaduse § 203 lõike 7 punkti c – kohaldada menetluste suhtes, mida on alustatud või viiakse uuesti läbi pärast selle seaduse jõustumist.

⁴ Magyar Közlöny 2003/131, 14.11.2003, lk 9990.

⁵ Magyar Közlöny 2017/192, 22.11.2017, lk 31694.

⁶ Magyar Közlöny 2017/192, 22.11.2017, lk 31586.

Põhikohtuasi, eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus

12. Kaebaja arvas tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mis kuulus tasumisele kaupade eest, mille ta oli soetanud 2010. aasta juunis ja vahemikus 2010. aasta novembrist kuni 2011. aasta septembrini.

13. Riikliku maksu- ja tolliameti Lõuna-Budapesti direktoraat (Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága, Ungari; edaspidi „vastustajast maksuhaldur“) alustas detsembris 2011 esimese astme maksuhaldurina kontrolli, millest teavitati kaebajat 13. detsembril 2011.

14. Kontrolli tulemusel leidis see maksuhaldur, et osa mahaarvatud sisendkäibemaksust ei oleks pidanud maha arvama, sest selle kohta esitatud arvetest üks osa ei vastanud ühelegi tegelikule majandustehingule ja teise osa puhul oli tegemist maksupettusega, millest kaebaja oli teadlik. Seetõttu nõudis vastustajast maksuhaldur kaebajalt 8. oktoobri 2015. aasta otsusega kokku 144 785 000 Ungari forintit (HUF) (ligikaudu 464 581 euro) suuruse maksuvõla tasumist ja määras talle 108 588 000 Ungari forintit (ligikaudu 348 433 euro) suuruse trahvi ning 46 080 000 Ungari forintit (ligikaudu 147 860 euro) suuruse viivise.

Esimene vaideotsus

15. Kaebaja esitas vaide vastustajast maksuhalduri eelkäijale, riikliku maksu- ja tolliameti Kesk-Ungari piirkonna maksupeadirektoraadile (Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, Ungari), kes tühistas vaiet läbi vaatava maksuhaldurina 11. novembri 2015. aasta otsusega, mis toimetati kätte 14. detsembril 2015. aastal, algse otsuse määratud viivise osas, kuid jättis selle ülejäänud osas muutmata. Kaebaja esitas selle otsuse peale kaebuse.

16. Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) tühistas vaideotsuse 2. märtsi 2018. aasta kohtuotsusega, mis jõustus samal päeval, ja kohustas vaiet läbi vaadanud maksuhaldurit seda uuesti läbi vaatama. Kohus põhjendas oma otsust sellega, et tema hinnangul olid vaideotsuse põhjendused vastuolulised. Nimelt olid vaideotsuses tuvastatud asjaolud algse otsuse omadest erinevad, kuid samas märkis vaiet läbi vaadanud maksuhaldur, et esimese astme maksuhaldur oli asjaolud õigesti tuvastanud.

Teine vaideotsus

17. Vastustajast maksuhaldur jättis 5. märtsil 2018. aastal tehtud teise vaideotsusega, mis toimetati kaebajale kätte 7. märtsil 2018. aastal, algse otsuse sisuliselt muutmata. Selle otsusega vähendati siiski määratud viivist.

18. Kaebaja esitas kaebuse Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságit (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus), kes tühistas 5. juuli 2018. aasta kohtuotsusega, mis jõustus samal päeval, teise vaideotsuse ja kohustas vastustajast maksuhaldurit seda uuesti läbi vaatama. Kohus põhjendas oma otsust sellega, et esiteks langeb teine vaideotsus, mis tehti 2. märtsi 2018. aasta kohtuotsuse kuulutamisele järgnenud esimesel tööpäeval, suures osas sõna-sõnalt kokku esimese vaideotsusega ning selles ei ole näidatud, millises ulatuses muudetakse esimese astme

maksuhalduri tuvastatud. Sellest järeldub, et maksuhaldur täitis talle sellest kohtuotsusest tulenevaid kohustusi ainult formaalselt. Teiseks sisaldab teine vaideotsus endiselt vasturääkivaid sedastusi selle kohta, kas küsimuse all olevad tehingud tegelikult toimusid.

19. Kúria (Ungari kõrgeim kohus), kellele vastustaja oli esitanud edasikaebuse, jättis 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsusega 5. juuli 2018. aasta kohtuotsuse sisuliselt muutmata. Kõigepealt – kuivõrd teise vaideotsuse põhjendustes korrati esimese vaideotsuse põhjendusi – leidis Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus) õigesti, et vastustajast maksuhaldur ei olnud järginud 2. märtsi 2018. aasta kohtuotsuses antud siduvad suunised. Kuigi see maksuhaldur küll väitis, et tal oli maksusumma määramise ja sellest tulenevalt ka tasumisele kuuluva käibemaksusumma määramise õiguse kasutamise aegumiseni vähe aega, ei vabasta see asjaolu teda seadusest tulenevate kohustuste täitmisest. Lisaks sellele olid teise vaideotsuse põhjendused tõepoolest vastuolulised, nagu Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus) leidis.

Kolmas vaideotsus

20. Vastustajast maksuhaldur tegi 6. aprillil 2020. aastal otsuse, millega jättis algse maksuotsuse jõusse, muutes siiski määratud viivist. See maksuhaldur põhjendas oma seisukohta sellega, et ta ei ole tuvastanud teistsuguseid asjaolusid kui esimese astme maksuhaldur oma maksuotsuses, kus ta täitis oma kohustuse tuvastada faktilised asjaolud.

21. Kaebaja esitas selle kolmanda otsuse peale kaebuse Szegedi Törvényszékile (Szegedi kohus, Ungari), eelotsusetaotluse esitanud kohtule, põhjendades seda muu hulgas sellega, et endise maksukorralduse seaduse § 164 lõigete 1 ja 5 kohaselt aegub maksuhalduri õigus määrata maksmisele kuuluv käibemaksusumma viie aasta möödumisel selle kalendriaasta viimasest päevast, mil selle maksu kohta esitati deklaratsioon või teatis, või juhul, kui deklaratsiooni või teatist ei esitatud, siis selle kalendriaasta viimasest päevast, mil maks oleks tulnud tasuda. Seega oleks maksuhalduri õigus kindlaks määrata küsimuse all olevate ajavahemike eest maksmisele kuuluvad käibemaksusummad aegunud enne kolmanda vaideotsuse tegemise kuupäeva (nimelt 6. aprilli 2020). Kaebaja on seisukohal, et otsuste korduv vastuvõtmine on vastuolus õiguskindluse põhimõttega, mille kaitsmine on aegumise eesmärk. Seda kinnitab põhikohtuasjas seegi, kui teine korduv menetlus toimus seetõttu, et maksuhaldur ei olnud järginud esimeses kohtuotsuses antud suuniseid. Niisiis oleks maksuhalduri süü, et menetlus on kestnud peaaegu kümme aastat alates kontrolli algusest.

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et endise maksmenetluse seadustiku § 164 lõikes 5 ei ole sätestatud maksuhalduri korduvate menetluste piirarvu või peatumise kogukestust. Ent Kúria (Ungari kõrgeim kohus) kohtupraktikast tulenevalt peatub aegumine kogu maksuhalduri otsuse kohtuliku kontrolli ajaks. See tähendab, et aegumise peatumisel kohtuliku kontrolli ajaks ei ole ajalist piirangut, mistõttu maksuhalduri õigus määrata maksmisele kuuluv käibemaksusumma võib pikeneda aastate või äärmuslikul juhul lausa kümnete aastate võrra. Seetõttu kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus selles, kas küsimuse all olevad riigisisised õigusaktid ja nendega seotud kohtupraktika on kooskõlas õiguskindluse põhimõttega ja liidu õiguse tõhususe põhimõttega.

23. Neil asjaoludel otsustas Szegedi Törvényszék (Szegedi kohus, Ungari) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas õiguskindluse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet, mis on osa [liidu] õigusest, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui sellised liikmesriigi õigusnormid nagu [endise maksukorralduse seaduse] § 164 lõige 5 ja sellel põhinev praktika, mis ei jäta kohtule mingit kaalutlusruumi, näevad ette, et käibemaksu valdkonnas peatub maksuhalduril maksusumma määramise õiguse aegumine kõigi kohtulike kontrollide ajaks, olenemata korduvate maksumenetluste arvust, ja nende peatumiste kestus kumuleerub mitme järjestikuse kohtuliku kontrolli puhul piiramatult ka siis, kui kohus tuvastab otsuse kohta, mille maksuhaldur on teinud varasemast kohtulahendist tulenenud uuesti läbi viidud menetluses, et maksuhaldur on jätnud selles varasemas kohtuotsuses antud suunised täitmata, teisisõnu: uus kohtumenetlus toimub maksuhalduri enda süül?“

24. Pärast käesoleva eelotsusetaotluse esitamist saatis eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtule 3. mai 2022. aasta kirjaga koopia Alkotmánybírósági (Ungari konstitutsioonikohus) 25. jaanuari 2022. aasta otsusest, millega see kohus tühistas uue maksumenetluse seadustiku § 271 lõikes 1 sisalduva viite korduvatele menetlustele, ning koopia Alkotmánybírósági (konstitutsioonikohus) 26. aprilli 2022. aasta samasisulisest otsusest.

25. Euroopa Kohus palus 30. juuni 2022. aasta kirjaga eelotsusetaotluse esitanud kohtul teatud esialgseid andmeid arvesse võttes kinnitada, et menetlus põhikohtuasjas ei ole igal juhul aegunud pärast Alkotmánybírósági (konstitutsioonikohus) otsust tühistada uue maksumenetluse seadustiku § 271 lõikes 1 sisalduv viide korduvatele menetlustele.

26. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitas 7. juuli 2022. aasta kirjas sisuliselt, et Alkotmánybírósági (konstitutsioonikohus) otsuse tagajärg on vaid see, et aegus maksuhalduri õigus määrata 2010. aasta kontrollitava ajavahemiku eest tasumisele kuuluv sisendkäibemaksu summa. Seevastu 2011. maksustamisaasta osas sõltub Euroopa Kohtu vastusest, kas maksuhalduri toimingute aegumistähtaeg on saanud või mitte.

27. Kirjalikud seisukohad on esitanud kaebaja, Ungari ja Hispaania valitsus ning Euroopa Komisjon. Need pooled esitasid 10. novembril 2022. aastal toimunud kohtuistungil ka oma suulised seisukohad.

Analüüs

Sissejuhatavad märkused

28. Kõigepealt tuleb märkida, et põhikohtuasjas ei ole küsimuse all mitte see, kas liidu õigusega on kooskõlas aegumistähtaeg, mille kulgemise jooksul võib ühelt poolt maksukohustuslane kasutada oma mahaarvamise õigust, või aegumistähtaeg, mille kulgemise jooksul võib teiselt poolt maksuhaldur kasutada oma õigust vaidlustada maksukohustuslase esitatud deklaratsioone, vaid see, kas liidu õigusega on kooskõlas sellise aegumise peatumine kohtuliku kontrolli puhul tähtajatult ja igasuguse ajalise piiranguta, sõltumata sellest, millistel põhjustel oli niisuguseid menetlusi tarvis korrata.

29. Tuleb tõdeda, et käesoleva kohtuasja asjaolud on erilised: ühe maksuvaidluse raames toimus järjest mitu haldus- ja kohtumenetlust, ilma et asja oleks olnud võimalik lõplikult lahendada põhjustel, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tulenevad maksuhaldurist, ja ilma et asjakohased maksualased õigusaktid näeksid sellist olukorda ja selle lahendamist ette.

30. Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et küsimuse all oleva liikmesriigi praktika kohaselt ei ole juhul, kui üksteisele järgneb mitu kohtulikku kontrolli, aegumistähtaaja peatumiste kestus piiratud, isegi kui kohus, kes arutab maksuhalduri otsust, mis on tehtud eelmisele kohtuotsusele järgnenud uue menetluse raames, leiab, et maksuhaldur ei ole järginud eelmises kohtuotsuses antud suuniseid ja et uus kohtumenetlus toimub selle maksuhalduri süül.

31. Sellisel juhul soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas Ungari õigusaktid ja Ungari praktika, mille kohaselt peatub aegumistähtaeg sisuliselt piiramatuks ajaks, on kooskõlas liidu õigusega, ning mil määral võivad need kahjustada õiguskindluse ja tõhususe põhimõtet. Lisaks nendib see kohus, et käibemaksudirektiivis ette nähtud mahaarvamise õiguse kasutamine võib osutada ülemäära raskeks, eriti sellistel juhtumitel nagu põhikohtuasjas, kus maksuhaldur võtab uusi otsuseid vastu lühikese aja jooksul pärast uue menetluse läbiviimiseks kohustamist, järgimata pädevate kohtute antud suuniseid, nii et maksu määramise õiguse aegumistähtaeg võib kohtuliku kontrolli ajal aegumistähtaaja peatumise tõttu oluliselt pikeneda.

32. Kuna ei ole selge, kas küsimuse all olev olukord tuleneb ainult (ja otseselt) põhikohtuasjas vaidlustatud õigusaktidest või pigem maksuhalduri tegevusest või isegi veast, samuti liikmesriigi kohtute võimalikust veast, pean asjakohaseks vaadelda neid kaht aspekti ettepanekus eraldi.

Vaidlusaluste aegumistähtaaja peatumist käsitlevate õigusnormide vastavus liidu õigusele

33. Enne kui analüüsida Ungari õigusaktide vastavust õiguskindluse põhimõttele ja liidu õiguse tõhususe põhimõttele, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus palub, tuleb välja selgitada, kas need õigusaktid kuuluvad liidu õiguse erinormide kohaldamisalasse maksude valdkonnas.

Käibemaksudirektiivi kohaldatavus

34. Sissejuhatuseks tuleb märkida, et kuigi käesoleva kohtuasja aluseks on käibemaksu üle toimuv kohtuvaidlus, ei puuduta eelotsuse küsimus ühegi käibemaksudirektiivi sätte tõlgendamist. Käibemaksudirektiivis on sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kohta ette nähtud üksnes sisulised ja vormilised tingimused⁷, ilma et sätestatud oleks tähtaeg, mille jooksul võivad maksukohustuslased esitada käibemaksu tagasinõude⁸ või mille jooksul – kui on kindlaks tehtud, et teatud tasutud maksusumma tagatusõigus on olemas – tuleb see maksusumma tagastada.

Määruse nr 2988/95 kohaldatavus

35. Esiteks tuleb märkida, et määruse nr 2988/95 reguleerimisalast tuleneb, et see hõlmab haldusasutuste tuvastatud mis tahes „eeskirjade eiramist“ ja „[liidu] õiguse mis tahes sätte rikkumist ettevõtja tegevuse või tegevusetuse kaudu“, mis kahjustaks [liidu] üldeelarvet või selle juhitavaid eelarveid.

⁷ Neid sisulisi ja vormilisi tingimusi reguleeritakse käibemaksudirektiivi X jaotises, vastavalt 1. peatükis („Mahaarvamiseõiguse tekkimine ja kohaldamisala“, artikkel 168 jj) ja 4. peatükis („Mahaarvamiseõiguse kasutamise kord“, artikkel 178 jj).

⁸ 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 35).

36. Siiski on Euroopa Kohus leidnud, et liidu omavahendid hõlmavad tulusid ühtse määra kohaldamisest kõigi liikmesriikide ühtlustatud käibemaksu arvestusbaaside suhtes, mis määratakse kindlaks kooskõlas liidu õigusnormidega, ning et kohaldatavat liidu õigust järgides on ühest küljest käibemaksutulude kogumise ja teisest küljest asjakohaste käibemaksu-omavahendite liidu eelarve käsutusse andmise vahel otsene seos, kuna esimesena nimetatud tulude puudumine leiab potentsiaalselt kajastamist teisena nimetatud vahendite vähenemises⁹. Sellest võib järeldada, et määrusest nr 2988/95 tuleneb aegumistähtaeg, mille jooksul saab liikmesriigi maksuhaldur määrata õige tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu summa teatud ajavahemiku eest.

37. Teiseks on aegumistähtaegade kohta määruse nr 2988/95 artikli 3 lõikes 1 ette nähtud, et aegumistähtaeg selle määruse kohaste „eeskirjade eiramiste“ menetluste algatamiseks on neli aastat. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale hõlmab selles artiklis sätestatud tähtaeg nii sama määruse artiklis 5 nimetatud eiramisi, mille tagajärjeks on halduskaristuste määramine, kui ka neid eiramisi, mille suhtes kohaldatakse sama määruse artikli 4 kohast haldusmeedet, mille eesmärk on põhjendamatult saadud soodustuse äravõtmine, kuid mida ei käsitata siiski karistusena¹⁰.

38. Siiski tuleb märkida, et liidu seadusandja kavatses määrust nr 2988/95 ja eelkõige selle artikli 3 lõike 1 esimest lõiku vastu võttes määrata kindlaks vaid liikmesriikides kohaldatava minimaalse aegumistähtaja. Nimelt on sama määruse artikli 3 lõikes 3 sätestatud, et liikmesriigid võivad kohaldada pikemaid aegumistähtaegu kui neli aastat, mis on ette nähtud sama määruse artikli 3 lõikes 1¹¹. Kuna sellele võimalusele kohaldub kaudselt, kuid igal juhul tingimus, et valitud tähtajad on mõistlikud, tuleb iga pikema tähtaja hindamisel lähtuda samadest põhimõtetest, mida kohaldatakse nende tähtaegade suhtes, mis ei kuulu selle määruse kohaldamisalasse¹².

39. Kolmandaks tuleb märkida, et määruse nr 2988/95 artikli 3 lõike 1 esimeses lõigus on kehtestatud tähtaegade arvutamise kord. Nimelt on selle määruse artikli 3 lõike 1 kolmandas lõigus ühest küljest sätestatud, et menetluste – milleks kohtupraktikas peetakse mis tahes haldusmenetlusi laiemalt – aegumistähtaja katkestab igasugune toiming, mille eesmärk on eeskirjade eiramise uurimine või selle eest vastutusele võtmine. Teisest küljest on sama määruse artikli 3 lõike 1 neljandas lõigus sätestatud, et asi aegub lõplikult päeval, mil kahekordse aegumistähtajaga võrdne ajavahemik saab läbi, ilma et pädev asutus oleks määranud karistust, ning seda sätet on Euroopa Kohus pidanud ülempiiriks¹³, mille ainsa erandina on sõnaselgelt ette nähtud peatumine kriminaalmenetluse korral vastavalt määruse nr 2988/95 artikli 6 lõikele 1. Ent praegusel juhul see nii ei ole, nagu nähtub nii eelotsusetaotlusest kui ka vastusest, mida Ungari valitsus kohtuistungil selle kohta andis.

40. Peale selle hõlmab määrus ainult haldusmenetlusi ja ükski selle määruse säte ei puuduta kohtumenetluse kestust, mille algatamist on taotlenud pool, kellele on määratud halduskaristus, ega aegumistähtaegade peatumist kohtuliku kontrolli puhul.

⁹ 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26) ja 8. septembri 2015. aasta kohtuotsus Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 38).

¹⁰ 24. juuni 2004. aasta kohtuotsus Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388, punktid 33 ja 34) ja 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punkt 45).

¹¹ Vt 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus IFAP (C-447/20 ja C-448/20, EU:C:2022:265, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹² Vt selle kohta 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹³ Vt selle kohta 2. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Glencore Céréales France (C-584/15, EU:C:2017:160, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

41. Eelnevast tuleneb, et kuigi määrus nr 2988/95 võib olla kohaldatav liikmesriigi õigusnormidele, millega kehtestatakse aegumistähtaeg, mille jooksul saab liikmesriigi maksuhaldur maksu määrata, siis ei ole selle määruse kohaldamisalas sellised õigusnormid nagu need, mis on põhikohtuasjas küsimuse all ja millega nähakse ette, et käibemaksusumma määramise aegumine peatub kogu kohtuliku kontrolli ajaks.

Põhikohtuasjas küsimuse all olevate õigusnormide liidu õiguse üldpõhimõtetele vastavuse analüüs

42. Kuna seda valdkonda ei ole liidu õigusaktidega reguleeritud [ja kuna ei käibemaksudirektiiv ega ka määrus nr 2988/95 ei sisalda konkreetseid õigusnorme, mis võimaldaksid eelotsuse küsimusele vastata], on liikmesriikidel Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kohustus kehtestada oma õiguskorras kohtumenetlusega seotud aegumist ja nende aegumistähtaegade peatumist reguleerivad õigusnormid vastavalt liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõttele ning eelkõige võrdväarsuse ja tõhususe põhimõttele, tingimusel et nad teostavad oma pädevust kooskõlas liidu õigusega¹⁴.

43. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus viitas oma eelotsuse küsimuses ainult õiguskindluse põhimõttele ja tõhususe põhimõttele, ei takista see ei praeguses ega ka Euroopa Kohtu tehtavas analüüsis arvesse võtta teisi liidu õiguse üldpõhimõtteid, mis võivad olla kõnealusel juhul asjakohased.

44. Esimesena, mis puudutab võrdväarsuse põhimõtet, siis nõuab see, et liikmesriigi õiguses liidu õiguse kohaldamiseks sätestatud menetlusnormid ei oleks piiravamad kui need, mis on ette nähtud liikmesriigi sarnase esemega või sarnasel eesmärgil kehtestatud õiguse rakendamiseks. Aegumisnormide puhul on selle nõude täitmise eeldus see, et lisaks kõnealusele aegumisnormile on olemas aegumisnorm, mida kohaldatakse riigisisestes olukordades, mida võib eset ja olulisi elemente arvestades pidada sarnaseks¹⁵.

45. Selles osas tuleb tõdeda, et ei eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud asjaoludest, poolte kirjalikest seisukohtadest ega ka kohtuistungil esitatud täpsustustest ei nähtu, et Ungari maksukorralduse seaduses sätestatud menetluskord (sealhulgas põhikohtuasjas küsimuse all olev määrus) oleks aegumistähtaegade osas ebasoodsam kui riigisisestes olukordades, ja et see menetluskord kehtib nii liidu õiguse rikkumisel kui ka sarnase liikmesriigi õiguse rikkumisel põhinevate õiguskaitsevahendite puhul.

46. Teisena, mis puudutab tõhususe põhimõtet, siis tähendab see, et riigisisised menetlusnormid ei tohi muuta liidu õiguskorras tulenevate õiguste teostamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks¹⁶.

47. Esiteks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi kohaselt lasub liikmesriikidel kahekordne kohustus. Ühelt poolt peavad nad tagama, et maksukohustuslased saaksid tõhusalt kasutada oma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, ilma et liidu õigusega – eelkõige käibemaksudirektiiviga – vastuolus oleval menetlus- või materiaalõigusnormid seda takistaksid. Teiselt poolt on

¹⁴ 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁵ 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁶ 15. märtsi 2017. aasta kohtuotsus *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, punkt 52).

liikmesriigid kohustatud võtma kõik vajalikud seadusandlikud ja haldusmeetmed, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ning vältida maksupettuse ja maksustamise vältimisega¹⁷.

48. Kuigi kaebaja väidab praeguses asjas, et tema sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust on piiratud, nähtub eelotsusetaotlusest, et maksuhaldur on tuvastanud maksupettuse, mida ei ole põhikohtuasjas seni tehtud kohtuotsustes veel kahtluse alla seatud. Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib liikmesriik põhimõtteliselt peatada käibemaksu tagastamise kuni vaidluse lõpliku lahendamiseni haldus- või kohtumenetluses, sest mahaarvamise õiguse kasutamise keeld peab alati vastama proportsionaalsuse nõudele¹⁸, mida peab kontrollima liikmesriigi kohus.

49. Teiseks on aegumistähtaja olemasolu maksude valdkonnas võrdselt kasulik maksukohustuslasele ja maksuhaldurile, sest mõistlike tähtaegade kehtestamise eesmärk on kaitsta korraga nii maksukohustuslast kui ka maksuhaldurit ja vältida liidu õigusest tulenevate õiguste kasutamise muutumist võimatuks või ülemäära raskeks.

50. Sellega seoses tuleb eristada ühelt poolt tähtaega, mille jooksul võivad maksukohustuslased kasutada oma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, ja teiselt poolt aegumistähtaega, mille jooksul maksuhaldur tegutseda võib¹⁹. Nii on Euroopa Kohus teatud kohtuotsustes nõustunud sellega, et haldusorgani tegevust võivad piirata teistsugused tähtajad kui need, mis kehtivad eraõiguslike isikute suhtes²⁰. Maksuhaldurile kohaldatava aegumistähtajaga seoses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et viie aasta pikkune tähtaeg, mis algab kuupäeval, mil deklaratsioon põhimõtteliselt esitada tuleb, on tõhususe põhimõttega kooskõlas²¹.

51. Siiski tuleb täpsustada, et kuigi käesolevas kohtuasjas on tõstatatud küsimus kaebaja mahaarvamise õiguse kasutamise võimaliku piiramise kohta, ei ole see kohtuasi otseselt seotud sellega, kas seda õigust reguleerivad menetlusnormid on liidu õigusega kooskõlas, vaid liikmesriigi õigusnormidega, mis reguleerivad maksuhalduri tegevuse aegumistähtaega.

52. Kolmandaks, mis puudutab aegumistähtaja peatumist kohtumenetluse ajal, tuleb tõdeda, et aegumistähtaja peatumise aluste eesmärk on just tõhususe põhimõtte järgimine, tagades, et aegumistähtaeg ei möödu kohtumenetluse ajal, kuigi maksukohustuslane kasutab talle liidu õiguskorraga antud õigusi. Lisaks sellele on aegumistähtaja kohtumenetluse ajaks peatumise eesmärk võimaldada maksuhalduril võtta arvesse kohtuliku kontrolli tulemust. Kui sellist regulatsiooni ei oleks, võidaks edasikaebeõigust kuritarvitada, sest kui aegumistähtaeg peaks kulgema igasuguse kohtumenetluse ajal (mille kestus ei ole reeglina täpselt kindlaks määratud ega sõltu igal juhul maksuhalduri võetud meetmetest, vaid kohtumenetlusest), ei saaks maksuhaldur järelduste tegemisega jätkata isegi juhul, kui tema otsus oleks muus osas nii menetluslikult kui ka sisuliselt õiguspärane.

¹⁷ Vt käibemaksudirektiivi artikkel 273 ja 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punktid 25 ja 26).

¹⁸ 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Molenheide jt (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, punktid 54 ja 55).

¹⁹ Ühelt poolt võimaldab maksukohustuslase õiguste kasutamise aegumistähtaeg tal maksuhalduri otsuseid vaidlustada, et taotleda alusetult tasutud või iga maksu kohta käivas eriregulatsioonis ette nähtud summade tagastamist ja need vajaduse korral tagasi saada. Teiselt poolt võimaldab aegumistähtaeg maksuhalduritel läbi viia vajalikke kontrollid, et selgitada välja maksukohustuslase maksualane olukord ja tuvastada võimalikud eeskirjade eiramised ja kuritarvitused ning nende tagajärjed, et vältida käibemaksu laekumise vähenemist.

²⁰ Vt eelkõige 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punktid 49–54), kus Euroopa Kohus leidis, et tõhususe põhimõtte rikkumist ei kujuta endast see, kui riigisisene aegumistähtaeg on maksuhalduri jaoks väidetavalt soodsam kui eraõiguslike isikute suhtes kohaldatav aegumistähtaeg.

²¹ 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Q-Beef ja Bosschaert (C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, punkt 37) ja 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punkt 43).

53. Kolmandana, mis puudutab õiguskindluse põhimõtet, tuleb märkida, et aegumistähtjad täidavad üldjuhul õiguskindluse tagamise ülesannet ja selle eesmärgi täitmiseks peavad neid tähtaegu reguleerivad sätted olema eelnevalt kindlaks määratud ning piisavalt selged ja täpsed, et tagada õiguslike olukordade ja suhete ettenähtavus²². Peale selle on maksude valdkonnas kehtivate aegumistähtaegade eesmärk tagada, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saaks lõputult vaidlustada²³.

54. Praegusel juhul ei ole vaidluse all see, kas maksukohustuslased on teadlikud aegumistähtaegu ja nende peatumist puudutavatest õigusnormidest, ja nad teavad, et nende käsutuses olevate tagatiste, näiteks edasikaebeõiguse kasutamine võib kaasa tuua aegumistähtaja peatumise.

55. Lisaks tuleb märkida, et õigust välistavat aegumist käsitlevate õigusnormide eesmärk on vältida just seda, et õiguslikku olukorda saaks lõputult kahtluse alla seada. Õigust välistava aegumiskorra eesmärk on nimelt tagada, et õigused ei jääks lõputult ebaselgeks ning et õiguste omaja vastutaks nende kasutamata jätmise eest. Siiski eeldab see kord aegumistähtaja katkemise põhjuste ette nägemist, eelkõige juhul, kui õiguste omajad oma õigusi kasutavad, täpsemalt kaebuse esitamise teel, kuna see kord põhineb nimelt sellel, et õiguste omajad ei kasuta oma õigusi, või kui nad otsustavad neid kasutada, toob niisugune otsus kaasa viivituse menetluses. Järelikult ei saa seda, et menetlustähtaeg peatub, kui maksukohustuslane neid õigusi kasutab, põhimõtteliselt pidada asjaoluks, mis seab need õigused (määramata ajaks) kahtluse alla, sest peatumine on seotud uue, haldusmenetlusest eraldiseisva menetluse alustamisega, nimelt kohtuliku kontrolliga, mille reeglid – sealhulgas menetlustähtaegade osas – on teistsugused²⁴.

56. Lisaks on Euroopa Kohus otsustanud, et õiguskindluse põhimõttega ei ole vastuolus liikmesriigi maksuhalduri halduspraktika, mille kohaselt maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise otsus õigust lõpetava tähtaja jooksul tühistatakse ja pärast uut maksukontrolli nõutakse temalt selle maksu ja viivitusintressi tasumist²⁵. Kui maksuhalduri niisugusele halduspraktikale haldusmenetluses (ja ilma, et kohtuotsust oleks tehtud) on antud hinnang, et see ei sea maksukohustuslase maksualast olukorda lõputult kahtluse alla, siis ei ole kahtlust selles, et kui maksuhaldur teeb jõustunud kohtuotsuste täitmise eesmärgil uusi otsuseid, siis ei saa see iseenesest olla õiguskindluse põhimõtte rikkumine.

57. Eelnevast tuleneb, et õiguskindluse põhimõttega ja tõhususe põhimõttega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega nähakse ette, et aegumistähtaeg peatub kogu kohtumenetluse ajaks, kui maksukohustuslane kasutab oma edasikaebeõigust, ja et see pikeneb, juhul kui maksuhalduril tuleb läbi viia uus menetlus. Vastasel juhul võiks aegumistähtaeg kulgeda ka kohtumenetluse, sealhulgas eelotsusemenetluse ajal (ja isegi juhul, kui maksuhalduri otsus on täiesti põhjendatud), mis muudaks selle menetluse mõtteks, jätaks maksukohustuslase õiguskaitsevahendi kasutamise võimaluseta ning lisaks sellele takistaks maksuhaldurit tegemast otsust maksukohustuslase maksualase olukorra kohta, et täita liikmesriigi kohtu otsust.

²² 5. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 112 ja seal viidatud kohtupraktika).

²³ 20. mai 2021. aasta kohtuotsus BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, ei avaldata, EU:C:2021:410, punkt 46).

²⁴ Nimelt ei reguleerita kohtumenetluses kohaldatavat tähtaega, mis toob kaasa aegumistähtaja peatumise, mitte maksualastes õigusaktides, vaid kohtumenetlusõiguses.

²⁵ Vt selle kohta 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 40 ja 41).

Ungari haldusasutuste halduspraktika seoses aegumistähtaja peatumisega

58. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu järeldest nähtub, et menetluse pikenemine on osaliselt tingitud maksuhaldurist, kes ei ole uut otsust tehes järginud sellekohases kohtuotsuses antud juhiseid. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et sellise mahaarvamise õiguse rahaliste ja sisuliste tingimuste kontrollimisele suunatud maksumenetluse põhjendamatu pikenemine ettenähtamatult pikaks ajaks muudaks (sisendkäibemaksu) mahaarvamise õiguse kasutamise ülemäära raskeks²⁶.

59. Sellistel asjaoludel tuleb esimesena – kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus niisugust taotlust esitanud ei ole – selgitada välja hea halduse põhimõtte asjakohasus käesolevas asjas.

60. Nimelt on Euroopa Kohus oma praktikas juba sedastanud, et liidu õiguse üldpõhimõttena käsitatavast hea halduse põhimõttest tulenevad nõuded ja eelkõige igäühe õigus, et tema asi lahendataks erapooletult ja mõistliku tähtaja jooksul, kuuluvad kohaldamisele maksukontrolli menetluses, milles liikmesriik rakendab liidu õigust²⁷. Samuti on Euroopa Kohus märkinud, et hea halduse põhimõtte nõuab, et selline haldusasutus nagu põhikohtuasja maksuhaldur analüüsiks temal lasuvate kontrollikohustuste raames hoolikalt ja erapooletult kõiki asjasse puutuvaid aspekte, tagamaks, et lõpliku otsuse tegemisel on tema käsutuses selleks võimalikult täielikud ja usaldusväärsed tõendid²⁸.

61. Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul (kellele on ainsana teada kõik põhikohtuasja asjaolud) välja selgitada see, kas menetluse pikenemise võis põhjustada maksuasja keerukus või kas korduvad maksumenetlused ja aegumistähtaja mitmekordne peatumine võivad tuleneda maksuhalduri veast, ja samuti see, mil määral võis see halduspraktika kaebajale kahju tekitada. Siiski ei kujuta iga maksuhalduri viga või ebaõnnestunud katse kohtuotsust täita – isegi kui neid on mitu korda ette tulnud – endast maksuhalduri süüd, mis seab kahtluse alla aegumistähtaja peatumist käsitlevad sätted.

62. Teisena tuleb märkida, et kohtuistungil väitis Ungari valitsus, et riigisisestel kohtutel on olemas vajalikud vahendid, mis põhimõtteliselt võimaldavad neil heastada sellist olukorda, nagu praegu tekkinud on. Juhul kui maksuhaldur ei täida (otseselt temast tulenevatel põhjustel) juhiseid, mida riigisisene kohus talle andnud on, võib kohus Ungari valitsuse sõnul tema menetluses oleva kohtuasja „üle võtta“ ja teha otsuse, millega ta muudab maksuhalduri otsust, lõpetades seega kogu õigusvaidluse.

63. Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 47 teises lõigus on muu hulgas ette nähtud, et igäühel on õigus sellele, et tema kohtuasja menetletaks mõistliku aja jooksul. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kohtuotsuse tegemise aja mõistlikkust tuleb hinnata iga konkreetse kohtuasja asjaolude alusel ja eelkõige lähtudes vaidluse olulisusest huvitatud isiku jaoks, kohtuasja keerukusest ning hageja ja pädevate ametivõimude käitumisest²⁹.

²⁶ Samal arvamusel on ka kaebaja, väites, et menetluse aeglus tulenes maksuhalduri tegevuse puudustest asjaolude uurimisel, mis lõppkokkuvõttes viisid aegumistähtaja peatumiseni.

²⁷ 14. mai 2020. aasta kohtuotsus Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, punkt 43).

²⁸ 14. mai 2020. aasta kohtuotsus Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, punkt 44).

²⁹ Vt selle kohta 9. septembri 2008. aasta kohtuotsus FIAMM jt vs. nõukogu ja komisjon (C-120/06 P ja C-121/06 P, EU:C:2008:476, punkt 212 ja seal viidatud kohtupraktika).

64. Seetõttu tuleb liikmesriigi pädeval kohtul kindlaks teha ka see, millises ulatuses võib menetluse pikeneda omistada liikmesriigi kohtutele, kui selgub, et kohtud ei ole kasutanud selle olukorra lahendamiseks vahendeid, kuigi need olid olemas. Sellisel juhul peab liikmesriigi pädev kohus välja selgitama, kas kaebajale tuleb maksta hüvitist viivituse või vigade tõttu, mis ei ole tekkinud mitte ainult maksuhalduri, vaid ka liikmesriigi kohtute tegevuse tulemusel.

65. Eelnevast tuleneb, et liikmesriigi pädev kohus peab – võttes arvesse kõiki menetluses oleva kohtuasja asjaolusid, näiteks asja keerukust – hindama, kas maksumenetlused ja nende kohtulik kontroll viidi korduvalt läbi peamiselt maksuhalduri vigade tõttu või kas see viivitus võib tuleneda liikmesriigi kohtutest, ning tegema sellest vajalikud järeldused, selgitades muu hulgas välja, kas kõnealusel maksukohustuslasel võib olla õigus hüvitisele.

Kokkuvõte

66. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Szegedi Törvényesékile (Szegedi kohus, Ungari) esitatud küsimusele järgmiselt.

Õiguskindluse põhimõtet ja liidu õiguse tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et käibemaksu valdkonnas peatub maksuhalduril maksusumma määramise õiguse aegumine kõigi kohtulike kontrollide ajaks, isegi kui kaebus on esitatud maksuhalduri järjestikuste sama maksu kohta tehtud otsuste peale.

Siiski peab liikmesriigi pädev kohus – võttes arvesse kõiki menetluses oleva kohtuasja asjaolusid, näiteks asja keerukust – hindama, kas maksumenetlused ja nende kohtulik kontroll viidi korduvalt läbi peamiselt maksuhalduri vigade tõttu või kas see viivitus võib tuleneda liikmesriigi kohtutest, ning tegema sellest vajalikud järeldused, selgitades muu hulgas välja, kas kõnealusel maksukohustuslasel võib olla õigus hüvitisele.