Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ATHANASIOS RANTOS
föredraget den 2 februari 2023 [1]

Mål C-615/21

Napfény-Toll Kft.
mot
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(begäran om förhandsavgörande framställd av Szegedi Törvényszék (domstolen i Szeged, Ungern))

”Begäran om förhandsavgörande – Nationellt förfarande för uppbörd av skatt – Mervärdesskatt – Nationella bestämmelser som ger möjlighet att inom ramen för domstolsprövning skjuta upp preskriptionstiden för beskattningsrätten, utan tidsbegränsning och oberoende av antalet upprepade skatteförfaranden – Unionsrättens rättssäkerhetsprincip och effektivitetsprincip”

Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av unionsrättens rättssäkerhetsprincip och effektivitetsprincip vid tillämpningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt [2] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2. Begäran har framställts inom ramen för ett mål mellan Napfény-Toll Kft. (nedan kallad klaganden) och den ungerska skattemyndigheten angående de mervärdesskattebelopp som Napfény-Toll Kft. dragit av från den mervärdesskatt som skulle ha betalats för olika avdragsgilla varuförvärv genomförda i juni 2010 och mellan november 2010 och september 2011.

[1] Originalspråk: franska.

[2] EUT L 347, 2006, s. 1.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3. I artikel 1 i rådets förordning (EG, Euratom) nr 2988/95 av den 18 december 1995 om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen [3] anges följande:

”1. För att skydda Europeiska gemenskapernas finansiella intressen antas härmed allmänna regler om enhetliga kontroller och om administrativa åtgärder och sanktioner rörande oegentligheter i förhållande till gemenskapsrätten.

2. Med oegentligheter avses varje överträdelse av en bestämmelse i gemenskapsrätten som är följden av en handling eller en underlåtenhet av en ekonomisk aktör och som har lett eller skulle ha kunnat leda till en negativ ekonomisk effekt för gemenskapernas allmänna budget eller budgetar som de förvaltar, antingen genom en otillbörlig utgift eller genom minskning eller bortfall av inkomster som kommer från de egna medel som uppbärs direkt för gemenskapernas räkning.”

4. I artikel 3 i förordningen föreskrivs följande:

”1. Preskriptionstiden för att vidta åtgärder är fyra år från det att den oegentlighet som avses i artikel 1.1 begicks. …

För kontinuerliga eller upprepade oegentligheter löper preskriptionstiden från den dag då oegentligheten upphörde. …

Preskriptionstiden avbryts av varje åtgärd som den behöriga myndigheten underrättar den berörda personen om och som har till syfte att utreda eller beivra oegentligheten. Preskriptionstiden börjar åter löpa efter varje åtgärd som innebär avbrott.

Preskriptionen inträder emellertid senast den dag då en tid som motsvarar den dubbla preskriptionstiden löper ut utan att den behöriga myndigheten beslutat om någon sanktion, utom i de fall då det administrativa förfarandet inställts i enlighet med artikel 6.1.

2. Fristen för verkställighet av det beslut varigenom den administrativa sanktionen utfärdas är tre år. Fristen löper från den dag då beslutet vinner laga kraft.

Preskriptionsavbrott och avbrott i verkställighet regleras i nationell lag.

3. Medlemsstaterna har möjlighet att tillämpa en längre frist än den som anges i punkt 1 respektive punkt 2.”

5. I artikel 4.1 och 4.4 i förordningen anges följande:

”1. Varje oegentlighet medför som en allmän regel att den förmån som erhållits på ett otillbörligt sätt dras in

[3] EGT L 312, 1995, s. 1.

– genom förpliktelse att betala tillbaka utestående belopp eller de belopp som uppburits på ett otillbörligt sätt,

…

4. De åtgärder som anges i denna artikel skall inte anses som sanktioner.”

6. I artikel 6.1 i förordningen föreskrivs följande:

”Med förbehåll för de administrativa gemenskapsåtgärder och gemenskapssanktioner …, kan åläggande av ekonomiska sanktioner som administrativa böter avbrytas genom beslut av den behöriga myndigheten, om ett straffrättsligt förfarande inletts mot personen i fråga med avseende på samma förhållanden. Avbrott i det administrativa förfarandet medför att den preskriptionstid som anges i artikel 3 tillfälligt upphör att löpa.”

Ungersk rätt

7. I 164 § i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag nr. XCII om skatteförfarandet)[4], i dess lydelse vid tidpunkten för den omtvistade skattekontrollen (nedan kallad den gamla skatteförfarandelagen), anges följande:

”1. Rätten att uttaga skatt upphör fem år efter den sista dagen på det kalenderår under vilket deklaration eller underrättelse avseende denna skatt skulle ha ägt rum eller, i avsaknad av sådan deklaration eller underrättelse, under vilket skatten skulle ha betalats.

…

5. Vid en domstolsprövning av skattemyndighetens beslut ska preskriptionsfristen för rätten att fastställa det korrekta skattebeloppet upphöra att löpa från och med den tidpunkt då skattemyndighetens beslut i andra instans vinner laga kraft till den tidpunkt då domstolsavgörandet vinner laga kraft, eller, om beslutet överklagas, till dess att detta mål är avgjort.”

8. Den gamla skatteförfarandelagen upphävdes och ersattes den 1 januari 2018 av bestämmelserna i az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (2017 års lag CLI om skatteförvaltning) (nedan kallad skatteförvaltningslagen)[5] och i az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (2017 års lag CL om införande av en lag om skatteförfarande) (nedan kallad den nya skatteförfarandelagen)[6].

9. I 203 § punkt 3 i den nya skatteförfarandelagen återges i huvudsak innehållet i 164 § i den gamla skatteförfarandelagen. Om den skattskyldige har väckt en förvaltningsrättslig talan mot skattemyndighetens beslut ska, enligt nämnda bestämmelse, preskriptionsfristen för rätten att fastställa korrekt skattebelopp upphöra att löpa mellan den tidpunkt då skattemyndighetens beslut i andra instans och den tidpunkt då domstolsavgörandet vinner laga kraft, eller, om beslutet överklagas, till dess att detta mål är avgjort.

4 *Magyar Közlöny* 2003/131, 14 november 2003, s. 9990.

5 *Magyar Közlöny* 2017/192, 22 november 2017, s. 31694.

6 *Magyar Közlöny* 2017/192, 22 november 2017, s. 31586.

10. I 203 § punkt 7 c i den nya skatteförfarandelagen anges att preskriptionsfristen för rätten att fastställa skatten förlängs med tolv månader bland annat om domstolen, inom ramen för en förvaltningsrättslig talan mot skattemyndighetens beslut, beslutar att ett nytt förfarande ska inledas.

11. Enligt 271 § punkt 1 i den nya skatteförfarandelagen, som har samma lydelse som 139 § punkt 1 i skatteförvaltningslagen, ska bestämmelserna i denna lag, inklusive 203 § punkt 7 c i den nya skatteförfarandelagen, tillämpas på förfaranden som inletts eller upprepats efter lagens ikraftträdande.

Målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågorna och förfarandet vid EU-domstolen

12. Från den mervärdesskatt som klaganden hade att betala gjorde klaganden avdrag med beloppet för denna skatt för de varor som klaganden hade förvärvat i juni 2010 och mellan november 2010 och september 2011.

13. I december 2011 inledde Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (statliga skatte- och tullverket – skatte- och tullmyndigheten för södra Budapest, Ungern) (nedan kallad den svarande skattemyndigheten), i egenskap av skattemyndighet i första instans, en kontroll. Klaganden underrättades om denna kontroll den 13 december 2011.

14. Skattemyndigheten ansåg efter företagen kontroll att en del av den mervärdesskatt som klaganden dragit av inte borde ha dragits av. Myndigheten menade att en del av de fakturor som hade lagts fram för detta ändamål inte motsvarande någon verklig ekonomisk transaktion och att en del av dem avsåg skattebedrägeri som klaganden var medveten om. Genom beslut av den 8 oktober 2015 krävde således den svarande skattemyndigheten att klaganden skulle betala en skatteskuld på totalt 144 785 000 ungerska forinter (HUF) (cirka 464 581 euro), böter på 108 588 000 HUF (cirka 348 433 euro) och en förseningsavgift på 46 080 000 HUF (cirka 147 860 euro).

Det första förvaltningsbeslutet i andra instans

15. Genom beslut av den 11 november 2015, vilket delgavs den 14 december 2015, upphävde Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (statliga skatte- och tullverket – regionala skattemyndigheten i centrala Ungern), som var föregångare till den svarande skattemyndigheten, efter en begäran om omprövning från klaganden, i egenskap av skattemyndighet i andra instans, det beslut som fattats i första instans, i den del som gällde förseningsavgiften, medan myndigheten fastställde beslutet i övrigt. Klaganden överklagade detta beslut.

16. Genom dom av den 2 mars 2018, som vann laga kraft samma dag, ogiltigförklarade Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapests stad, Ungern) beslutet från skattemyndigheten i andra instans och ålade nämnda myndighet att inleda ett nytt förfarande. Som grund för sin dom angav domstolen att den hade funnit att beslutet var behäftat med motstridiga skäl. Samtidigt som det i beslutet i andra instans togs hänsyn till andra omständigheter än de som noterats i beslutet i första instans, angavs det i det senare beslutet att skattemyndigheten i första instans hade fastställt de faktiska omständigheterna på ett korrekt sätt.

Det andra förvaltningsbeslutet i andra instans

17. Genom beslut av den 5 mars 2018, vilket delgavs sökanden den 7 mars 2018, antog den svarande skattemyndigheten ett andra förvaltningsbeslut i andra instans som i huvudsak bekräftade beslutet från första instans. Genom detta beslut sattes emellertid den ålagda dröjsmålsavgiften ned.

18. Genom dom av den 5 juli 2018, som vann laga kraft samma dag, upphävde Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapests stad, Ungern), efter att sökanden överklagat, det andra beslutet från andra instans och förpliktade den svarande skattemyndigheten att inleda ett nytt förfarande. Som skäl för sitt avgörande angav domstolen att det andra beslutet i andra instans, vilket meddelades den första arbetsdagen efter det att domen av den 2 mars 2018 hade meddelats, till stor del återgav det första beslutet i andra instans ordagrant, utan att det framgick på vilket sätt detta beslut ändrade den slutsats som skattemyndigheten i första instans hade presenterat. Följaktligen uppfyllde skattemyndigheten endast de formella skyldigheter som följde av domen. Dessutom innehöll det andra beslutet i andra instans fortfarande motsägelsefulla slutsatser vad gäller huruvida de berörda transaktionerna verkligen hade ägt rum.

19. Genom dom av den 30 januari 2020 fastställde Kúria (Högsta domstolen, Ungern), efter ett överklagande från skattemyndigheten, domen av den 5 juli 2018 i sak. I den mån motiveringen till det andra beslutet i andra instans upprepar motiveringen till det första beslutet i andra instans gjorde Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapests stad, Ungern) en riktig bedömning när den slog fast att den svarande skattemyndigheten inte hade följt de bindande riktlinjer som fastställts i domen av den 2 mars 2018. Skattemyndigheten hade visserligen, såsom myndigheten har gjort gällande, endast en kort tid på sig innan rätten att fastställa skatten, och följaktligen beloppet av den mervärdesskatt som skulle återbetalas, preskriberades. En sådan omständighet befriar dock inte skattemyndigheten från att fullgöra sina lagstadgade skyldigheter. Dessutom byggde det andra beslutet i andra instans på motsägelsefulla skäl, såsom Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) konstaterat.

Det tredje förvaltningsbeslutet i andra instans

20. Den 6 april 2020 fattade den svarande skattemyndigheten ett nytt beslut genom vilket myndigheten fastställde förstainstansens beslut och ändrade den påförda förseningsavgiften. Till stöd för sin ståndpunkt angav den svarande skattemyndigheten att den inte hade funnit några andra omständigheter än de som hade konstaterats av skattemyndigheten i första instans i dess beslut, vilken hade uppfyllt sin skyldighet att fastställa de faktiska omständigheterna.

21. Sökanden överklagade detta tredje beslut till Szegedi Törvényszék (domstolen i Szeged, Ungern), som är den hänskjutande domstolen, och gjorde bland annat gällande att skattemyndighetens rätt, enligt 164 § punkterna 1 och 5 i den gamla skatteförfarandelagen, nämligen att fastställa beloppet av den mervärdesskatt som ska återbetalas, preskriberas efter fem år från den sista dagen för det kalenderår under vilket deklarationen eller anmälan avseende denna skatt gjordes eller, i avsaknad av deklaration eller anmälan, under vilket skatten borde ha betalats. Skattemyndighetens rätt att fastställa de mervärdesskattebelopp som ska återbetalas för de aktuella perioderna upphörde emellertid före dagen för det tredje beslutet i andra instans (det vill säga den 6 april 2020). Sökanden anser att möjligheten att anta upprepade beslut strider mot rättssäkerhetsprincipen, vilken preskriptionen är avsedd att skydda. Detta skulle gälla i ännu

högre grad i målet vid den nationella domstolen om det andra upprepade förfarandet hade ägt rum på grund av att skattemyndigheten inte hade följt riktlinjerna i det första domstolsavgörandet. Det skulle således vara skattemyndighetens fel om förfarandet sträckte sig över nästan tio år från det att kontrollen inleddes.

22. Den hänskjutande domstolen har påpekat att det i 164 § punkt 5 i den gamla skatteförfarandelagen inte föreskrivs någon övre gräns för det antal upprepade förfaranden som skattemyndigheten får genomföra eller för hur länge uppskovet totalt sett får pågå. Enligt rättspraxis från Kúria (Högsta domstolen, Ungern) upphör emellertid preskriptionsfristen att löpa under hela den tid som domstolsprövningen av ett beslut från skattemyndigheten pågår. Följaktligen skulle det inte finnas någon tidsbegränsning för ett avbrytande av preskriptionstiden vid domstolsprövning, vilket innebär att skattemyndighetens rätt att fastställa de mervärdesskattebelopp som ska återbetalas kan förlängas med flera år eller, i extrema fall, med tiotals år. Av denna anledning uttrycker den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida den aktuella nationella lagstiftningen och därtill hörande rättspraxis är förenlig med unionsrättens rättssäkerhetsprincip och effektivitetsprincip.

23. Mot denna bakgrund beslutade Szegedi Törvényszék (domstolen i Szeged, Ungern) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska rättssäkerhetsprincipen och effektivitetsprincipen, som utgör en del av unionsrätten, tolkas så, att de inte utgör hinder för vare sig en medlemsstats lagstiftning, såsom 164 § punkt 5 i [den gamla skatteförfarandelagen] som inte ger domstolarna något utrymme för skönsmässig bedömning, eller för den praxis som bygger på denna bestämmelse, enligt vilka preskriptionstiden för att skattemyndigheten ska fastställa mervärdesskatten ska upphöra att löpa då domstolsförfaranden pågår, oavsett hur många gånger skatteförfaranden har upprepats, utan hänsyn till den sammanlagda tiden för upphörandena för det fall att domstolsförfarandena följer på varandra, inbegripet i de fall där den domstol som prövar det beslut som skattemyndigheten har fattat i samband med ett upprepat förfarande på grundval av ett tidigare domstolsavgörande fastställer att skattemyndigheten inte har följt riktlinjerna i domstolsavgörandet, det vill säga när skattemyndigheten bär ansvaret för att ett nytt domstolsförfarande har inletts?”

24. Efter det att förevarande begäran om förhandsavgörande hade ingetts ingav den hänskjutande domstolen, genom skrivelse av den 3 maj 2022, en kopia av Alkotmánybíróságs (Författningsdomstolen, Ungern) beslut av den 25 januari 2022, genom vilket denna domstol ogiltigförklarade hänvisningen till upprepade förfaranden i 271 § punkt 1 i den nya skatteförfarandelagen, samt en kopia av ett andra beslut, med samma innebörd, som Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen) hade meddelat den 26 april 2022.

25. Genom skrivelse av den 30 juni 2022 uppmanade domstolen genom en begäran om upplysningar den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av vissa uppgifter som hade lämnats inledningsvis, bekräfta att målet vid den nationella domstolen under alla omständigheter inte var preskriberat till följd av Alkotmánybíróságs (Författningsdomstolen, Ungern) beslut att ogiltigförklara hänvisningen till upprepade förfaranden i 271 § punkt 1 i den nya skatteförfarandelagen.

26. Genom skrivelse av den 7 juli 2022 angav den hänskjutande domstolen att Alkotmánybíróságs (Författningsdomstolen, Ungern) avgörande endast innebar att skattemyndighetens rätt att fastställa den mervärdesskatt som uppburits och som skulle återbetalas för den kontrollerade perioden under år 2010 preskriberades. Vad gäller beskattningsåret 2011 är frågan huruvida skattemyndighetens agerande är preskriberat däremot beroende av EU-domstolens svar.

27. Skriftliga yttranden har inkommit från sökanden, den ungerska och den spanska regeringen samt från Europeiska kommissionen. Dessa parter yttrade sig dessutom vid den muntliga förhandlingen den 10 november 2022.

Bedömning

Inledande synpunkter

28. Det ska inledningsvis påpekas att målet vid den nationella domstolen inte i sig gäller frågan huruvida den preskriptionsfrist inom vilken den beskattningsbara personen kan utöva sin avdragsrätt eller den inom vilken skattemyndigheten kan ifrågasätta en beskattningsbar persons deklarationer är förenlig med unionsrätten. Målet vid den nationella domstolen gäller i stället frågan huruvida det är förenligt med unionsrätten att avbryta en sådan frist vid domstolsförfaranden, utan tidsbegränsning och oavsett skälen, i förekommande fall, till att förfarandena måste upprepas.

29. I förevarande fall bör det noteras att det aktuella målet ingår i ett särskilt sammanhang där flera administrativa förfaranden och domstolsförfaranden har följt på varandra, utan att målet, av skäl som enligt den hänskjutande domstolen kan tillskrivas skattemyndigheten, har kunnat avgöras slutligt, och utan att det i den aktuella skattelagstiftningen föreskrivs något om en sådan situation eller hur den kan avhjälpas.

30. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende gjort gällande att det följer av praxis i den berörda medlemsstaten att när flera domstolsförfaranden följer på varandra begränsas inte den sammanlagda varaktigheten av avbrotten, även om den domstol som ska överpröva ett beslut från skattemyndigheten, som fattats inom ramen för ett nytt förfarande efter ett tidigare domstolsbeslut, finner att skattemyndigheten inte har följt riktlinjerna i det tidigare domstolsavgörandet och att det nya domstolsförfarandet har inletts på grund av fel från skattemyndighetens sida.

31. Den hänskjutande domstolen vill under dessa omständigheter få klarhet i huruvida ungersk lagstiftning och praxis som avser avbrytande av preskriptionstid under nästan obegränsad tid är förenlig med unionsrätten och i vilken utsträckning sådan lagstiftning och praxis riskerar att undergräva principerna om rättssäkerhet och effektivitet. Den hänskjutande domstolen har dessutom konstaterat att det skulle kunna visa sig vara orimligt svårt att utöva avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet, särskilt sådana fall som de som är aktuella i det nationella målet, där skattemyndigheten fattar nya beslut utan att följa tidigare avgöranden från behöriga domstolar, och detta inom kort tid efter beslut om nya förfaranden, så att preskriptionsfristen för rätten att fastställa skatten kan förlängas väsentligt på grund av att fristen upphör att löpa under domstolsprövningen.

32. I ett sådant sammanhang, där det inte framstår som uppenbart att den aktuella situationen inte enbart (och direkt) kan tillskrivas den lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, utan snarare skattemyndighetens och eventuellt de nationella domstolarnas agerande eller till och med underlåtenhet, anser jag det lämpligt att undersöka dessa två aspekter separat inom ramen för detta förslag till avgörande.

Huruvida bestämmelserna om avbrytande av preskriptionsfristen är förenliga med unionsrätten

33. Innan jag går vidare till bedömningen av den ungerska lagstiftningens förenlighet med unionsrättens effektivitetsprincip och rättssäkerhetsprincip, såsom den hänskjutande domstolen har begärt, är det nödvändigt att undersöka om denna lagstiftning faller inom tillämpningsområdet för specifika skatterättsliga bestämmelser i unionsrätten.

Huruvida mervärdesskattedirektivet är tillämpligt

34. Det ska inledningsvis påpekas att tolkningsfrågan, trots att förevarande mål avser en tvist som rör mervärdesskatt, inte avser tolkningen av någon bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. I detta avseende fastställs i mervärdesskattedirektivet endast materiella och formella villkor för rätten till avdrag för mervärdesskatt,[7] utan att det föreskrivs någon tidsfrist inom vilken beskattningsbara personer kan ansöka om återbetalning av mervärdesskatt[8] eller inom vilken återbetalningen måste ske, sedan en rätt till återbetalning av visst erlagd skatt förvärvats.

Huruvida förordning nr. 2988/95 är tillämplig

35. Det ska för det första påpekas att det framgår av tillämpningsområdet för förordning nr 2988/95 att förordningen omfattar varje ”oegentlighet” som konstaterats av förvaltningen och ”varje överträdelse av en bestämmelse i [unions]rätten som är följden av en handling eller en underlåtenhet av en ekonomisk aktör” och som kan leda till en negativ ekonomisk effekt för [unionens] allmänna budget och egna medel.

36. Domstolen har slagit fast att unionens egna medel bland annat omfattar inkomster som kommer från tillämpningen av en enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, beräknade enligt unionens bestämmelser, och att det föreligger ett direkt samband mellan uppbörd av inkomster från mervärdesskatt enligt tillämplig unionsrätt och ställandet av motsvarande medel från mervärdesskatt till unionsbudgetens förfogande. Eventuella luckor i uppbörden av förstnämnda inkomster kan nämligen ge upphov till en minskning av sistnämnda medel.[9] Av detta kan slutsatsen dras att den preskriptionstid inom vilken de nationella skattemyndigheterna kan fastställa det korrekta beloppet för den mervärdesskatt som ska återbetalas för en viss period faller inom tillämpningsområdet för förordning nr 2988/95.

[7] I mervärdesskattedirektivet regleras dessa materiella och formella villkor i avdelning X i kapitel 1 (”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, artikel 168 och följande artiklar) och kapitel 4 (”Regler om utövande av avdragsrätten”, artikel 178 och följande artiklar).

[8] Dom av den 14 februari 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 35).

[9] Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26), och dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 38).

37. För det andra, vad gäller frågan om preskriptionsfrister, föreskrivs i artikel 3.1 i förordning nr 2988/95 en preskriptionsfrist på fyra år för att vidta åtgärder med avseende på de oegentligheter som omfattas av förordningen. Enligt domstolens rättspraxis omfattar den preskriptionsfrist som föreskrivs i nämnda artikel såväl oegentligheter som kan leda till en administrativ sanktion, i den mening som avses i artikel 5 i förordningen, som oegentligheter som kan medföra en administrativ åtgärd, i den mening som avses i artikel 4 i samma förordning, som endast medför att den förmån som har uppburits på ett otillbörligt sätt dras in, utan att åtgärden anses vara en sanktion. [10]

38. Det ska emellertid påpekas att unionslagstiftaren, genom att anta förordning nr 2988/95, och särskilt artikel 3.1 första stycket i denna förordning, endast avsåg att fastställa en minimifrist som ska tillämpas i alla medlemsstater. I enlighet med artikel 3.3 i nämnda förordning kan medlemsstaterna tillämpa längre preskriptionsfrister än den frist på fyra år som föreskrivs i artikel 3.1 i samma förordning. [11] Eftersom denna möjlighet implicit men nödvändigt är villkorad av att de tillämpade tidsfristerna är rimliga, måste varje längre frist undersökas med hänsyn till samma principer som de som gäller för tidsfrister som inte omfattas av förordningen. [12]

39. För det tredje ska det påpekas att det i artikel 3.1 första stycket i förordning nr 2988/95 fastställs regler om beräkning av tidsfrister. I artikel 3.1 tredje stycket i förordningen föreskrivs att preskriptionstiden för förfaranden, som enligt rättspraxis i allmänhet omfattar varje form av åtgärd från förvaltningens sida, avbryts av varje handling som syftar till att utreda eller lagföra oegentligheten. Dessutom föreskrivs i artikel 3.1 fjärde stycket i samma förordning att preskriptionen inträder senast den dag då en tid som motsvarar den dubbla preskriptionstiden löper ut utan att den behöriga myndigheten har beslutat om någon sanktion. Domstolen har tolkat denna bestämmelse som att den fastställer en absolut gräns, [13] för vilken det enda uttryckligen erkända undantaget är uppskov vid straffrättsliga förfaranden i enlighet med artikel 6.1 i förordning nr 2988/95. Så är emellertid inte fallet i förevarande mål, vilket framgår både av begäran om förhandsavgörande och av den ungerska regeringens svar i detta hänseende vid förhandlingen.

40. Förordningen omfattar dessutom endast administrativa förfaranden och ingen av dess bestämmelser omfattar varaktigheten av domstolsförfaranden som har inletts av en part som påförts en administrativ sanktion eller avbrytandet av preskriptionstiden vid en domstolsprövning.

41. Av det ovan anförda följer att även om förordning nr 2988/95 kan vara tillämplig i fråga om de nationella bestämmelser som fastställer den preskriptionstid inom vilken de nationella skattemyndigheterna får fastställa skatten, faller en sådan lagstiftning som den som är i fråga i förevarande mål, enligt vilken preskriptionstiden för fastställandet av mervärdesskattebeloppet upphör att löpa under hela den tid som domstolsprövningen pågår, utanför förordningens tillämpningsområde.

[10] Dom av den 24 juni 2004, Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388, punkterna 33 och 34), och dom av den 17 september 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punkt 45).

[11] Se dom av den 7 april 2022, IFAP (C-447/20 och C-448/20, EU:C:2022:265, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

[12] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 september 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punkt 59 och där angiven praxis).

[13] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 mars 2017, Glencore Céréales France (C-584/15, EU:C:2017:160, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

Bedömningen av den aktuella lagstiftningen mot bakgrund av de allmänna unionsrättsliga principerna

42. I avsaknad av unionslagstiftning på området (och eftersom varken mervärdesskattedirektivet eller förordning nr 2988/95 innehåller några särskilda regler som gör det möjligt att besvara tolkningsfrågan), ankommer det enligt domstolens fasta rättspraxis på medlemsstaterna att i sina interna rättsordningar fastställa regler om preskription av domstolsförfaranden och om avbrytande av dessa frister, i enlighet med principen om medlemsstaternas processuella autonomi och särskilt likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen, under förutsättning att medlemsstaterna utövar sina befogenheter i enlighet med unionsrätten. [14]

43. Den omständigheten att den hänskjutande domstolen i sin tolkningsfråga endast har hänvisat till rättssäkerhetsprincipen och effektivitetsprincipen utgör inget hinder, varken vid denna bedömning eller vid den bedömning som det ankommer på domstolen att göra, mot att andra generella unionsrättsliga principer som kan vara relevanta i förevarande mål beaktas.

44. För det första, vad gäller likvärdighetsprincipen, innebär denna att de förfarandebestämmelser för genomförandet av unionsrätten som föreskrivs i nationell rätt inte får vara mer restriktiva än de bestämmelser som gäller för genomförandet av nationell rätt som har ett liknande syfte eller en liknande orsak. När det gäller preskriptionsregler förutsätter deras efterlevnad att det, förutom den aktuella preskriptionsregeln, finns en preskriptionsregel som är tillämplig på inhemska situationer och som med hänsyn till dess syfte och väsentliga beståndsdelar kan anses vara liknande. [15]

45. Det ska i detta avseende noteras att det inte framgår, vare sig av de omständigheter som den hänskjutande domstolen har redogjort för eller av parternas skriftliga yttranden, och inte heller av de förtydliganden som gjorts vid den muntliga förhandlingen, att förfaranderegelerna i den ungerska skatteförfarandelagen (inbegripet den förordning som är i fråga i det nationella målet) är mindre förmånliga vad gäller preskriptionsfrister än de regler som är tillämpliga på inhemska situationer, samt att dessa regler är tillämpliga på såväl talan som grundar sig på åsidosättande av unionsrätten som på talan av samma slag som grundar sig på åsidosättande av nationell rätt.

46. För det andra, när det gäller effektivitetsprincipen innebär denna att de nationella bestämmelser som reglerar det nationella förfarandet inte får medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten. [16]

47. Det ska, för det första, erinras om att medlemsstaterna enligt mervärdesskattedirektivet har en dubbel skyldighet. Medlemsstaterna ska således se till att beskattningsbara personer faktiskt kan utöva sin rätt till avdrag för mervärdesskatt, utan att hindras av förfaranderegler eller materiella regler som är oförenliga med unionsrätten, i synnerhet med mervärdesskattedirektivet. Dessutom är medlemsstaterna skyldiga att vidta alla de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa uppbörden av hela den mervärdesskatt som ska betalas inom deras territorium och för att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt. [17]

[14] Dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

[15] Dom av den 20 december 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

[16] Dom av den 15 mars 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, punkt 52).

[17] Se artikel 273 i mervärdesskattedirektivet samt dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkterna 25 och 26).

48. Även om sökanden i förevarande fall gör gällande att dess rätt att göra avdrag för mervärdesskatt har begränsats, framgår det av beslutet om hänskjutande att skattemyndigheten har konstaterat att det förekommit ett skatteundandragande och att denna bedömning ännu inte verkar ha ifrågasatts i de domar som hittills har meddelats i målet vid den nationella domstolen. Det bör i detta sammanhang noteras att en medlemsstat enligt domstolens rättspraxis i princip kan skjuta upp återbetalningen av mervärdesskatten till dess att tvisten slutligt har avgjorts genom ett administrativt eller rättsligt förfarande, eftersom ett nekande av avdragsrätt alltid måste uppfylla kravet på proportionalitet, [18] vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.

49. För det andra är förekomsten av en preskriptionsfrist på skatteområdet av lika stor betydelse för den skattskyldige som för skattemyndigheten. Fastställandet av rimliga frister syftar nämligen till att skydda både den skattskyldige och skattemyndigheten genom att inte göra det omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten.

50. Här bör en åtskillnad göras mellan å ena sidan den tidsfrist inom vilken beskattningsbara personer kan utöva sin rätt till avdrag för mervärdesskatt och å andra sidan den preskriptionsfrist inom vilken skattemyndigheten kan agera. [19] Domstolen har således i vissa domar godkänt att förvaltningens agerande kan begränsas av andra tidsfrister än de som gäller för enskilda. [20] Såvitt avser den preskriptionstid som gäller för skattemyndigheterna har domstolen redan haft tillfälle att slå fast att en femårsperiod som börjar löpa den dag då deklarationen i princip ska verkställas är förenlig med effektivitetsprincipen. [21]

51. Det ska emellertid preciseras att även om problematiken med en eventuell begränsning av sökandens utövande av avdragsrätten har framhållits i förevarande mål, rör målet inte direkt huruvida de processuella regler som reglerar denna rätt är förenliga med unionsrätten, utan den nationella lagstiftning som reglerar preskriptionstiden för skattemyndighetens åtgärder.

52. För det tredje, vad gäller ett avbrytande av preskriptionsfristen under domstolsförfarandet, bör det noteras att förekomsten av skäl för att avbryta fristen just syftar till att säkerställa att effektivitetsprincipen iakttas, genom att säkerställa att preskriptionsfristen inte löper ut under domstolsförfarandet, även om de rättigheter som följer av unionsrätten utövas av den skattskyldige. Dessutom är syftet med att avbryta preskriptionsfristen under domstolsförfarandet att möjliggöra för skattemyndigheten att beakta resultatet av domstolsprövningen. I avsaknad av en sådan reglering skulle rätten att överklaga kunna missbrukas. Om preskriptionsfristen löpte ut under ett eventuellt domstolsförfarande (vars varaktighet i princip inte kan fastställas exakt och som under alla omständigheter inte beror på de åtgärder som vidtagits av skattemyndigheterna utan på domstolsförfarandet), så skulle skattemyndigheten nämligen inte kunna göra några konstateranden även om dess beslut i övrigt skulle anses vara förenligt med såväl processrätten som materiell rätt.

[18] Dom av den 18 december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, EU:C:1997:623, punkterna 54 och 55).

[19] När det gäller den skattskyldige innebär förekomsten av en preskriptionsfrist inom ramen för utövandet av den skattskyldiges rättigheter att denne kan bestrida skattemyndighetens beslut för att ansöka om och, i förekommande fall, erhålla återbetalning av inbetalningar som är otillbörliga eller som föreskrivs i den särskilda lagstiftningen för varje skatt. Preskriptionsfristen gör det dessutom möjligt för skattemyndigheterna att utföra de kontroller som är nödvändiga för att fastställa en skattskyldig persons skattemässiga situation och att identifiera oegentligheter och missbruk som kan ha förekommit, samt följderna därav, för att undvika en förlust av inkomster från mervärdesskatt.

[20] Se, bland annat, dom av den 8 maj 2008, Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkterna 49–54), i vilken domstolen slog fast att effektivitetsprincipen inte åsidosätts i fall av en nationell preskriptionsfrist som påstås vara fördelaktigare för skattemyndigheten än den som gäller för enskilda personer.

[21] Dom av den 8 september 2011, Q-Beef och Bosschaert (C-89/10 och C-96/10, EU:C:2011:555, punkt 37), och dom av den 20 december 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punkt 43).

53. Vidare, vad gäller rättssäkerhetsprincipen, bör det erinras om att preskriptionsfrister i allmänhet fyller funktionen att garantera rättssäkerheten och att reglerna för dessa tidsfrister, för att fylla denna funktion, måste fastställas i förväg och vara tillräckligt tydliga och precisa för att säkerställa förutsebarheten av rättsliga situationer och förhållanden. [22] Dessutom syftar reglerna om preskriptionsfrister inom skatterätten till att säkerställa att en beskattningsbar persons skattemässiga situation gentemot skattemyndigheterna inte ska kunna ifrågasättas under obegränsad tid. [23]

54. I förevarande fall är det emellertid ostridigt att bestämmelserna om preskription och avbrytande av frister i förevarande mål är kända av de skattskyldiga personerna, som vet att den omständigheten att de åberopar de garantier som de förfogar över, såsom rätten att väcka talan, kan medföra att preskriptionsfristen avbryts.

55. Det ska dessutom påpekas att bestämmelserna om preskription syftar just till att förhindra att en rättslig situation ifrågasätts under obegränsad tid. Syftet med preskriptionsmekanismen är nämligen att inte låta rättigheter vara oklara på obestämd tid och att bestraffa rättighetsinnehavarens frånträde från dem. Mekanismen förutsätter dock att det finns skäl för att avbryta preskriptionsfristen, särskilt i händelse av att rättighetsinnehavaren utövar sina rättigheter och, mer specifikt, genom införandet av rättsmedel. En sådan mekanism bygger nämligen just på det faktum att rättighetsinnehavarna inte utövar sina rättigheter eller att, om de beslutar sig för att utöva dem, ett sådant beslut medför att förfarandet försenas. Av detta följer att den omständigheten att preskriptionsfristerna avbryts när en skattskyldig person utövar sina rättigheter i princip inte kan anses innebära att dessa rättigheter ifrågasätts (under obegränsad tid), eftersom avbrottet är kopplat till inledandet av ett nytt förfarande som är skilt från det administrativa förfarandet, nämligen ett förfarande för domstolsprövning som regleras av andra regler, inklusive vad gäller de tidsfrister som är tillämpliga på förfarandet. [24]

56. EU-domstolen har dessutom slagit fast att rättssäkerhetsprincipen inte utgör hinder för nationell förvaltningspraxis som består i att skattemyndigheten – inom omprövningstiden – återkallar ett beslut varigenom den beskattningsbara personen har medgetts avdragsrätt för mervärdesskatt och sedan, efter en ny kontroll, kräver betalning av nämnda mervärdesskatt jämte förseningsavgifter. [25] Om en sådan praxis från skattemyndigheternas sida inom ramen för det administrativa förfarandet (och utan förekomst av ett domstolsbeslut) har bedömts inte under obegränsad tid ifrågasätta den beskattningsbara personens skattemässiga situation, är det klart att den omständigheten att skattemyndigheten fattar nya beslut i syfte att verkställa de meddelade domarna inte i sig kan innebära att rättssäkerhetsprincipen åsidosätts.

57. Av det ovan anförda följer att principerna om rättssäkerhet och effektivitet inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att preskriptionsfristen ska upphöra att löpa under hela domstolsförfarandet om den skattskyldige utnyttjar sin rätt att överklaga, och att fristen förlängs för det fall att skattemyndigheten förpliktas att inleda ett nytt förfarande. I annat fall skulle preskriptionen kunna inträda även under domstolsförfarandet, bland annat under förfarandet för begäran om förhandsavgörande (och detta även om skattemyndighetens beslut skulle vara fullständigt välgrundat), vilket skulle göra detta förfarande ändamålslöst, beröva den

22 Dom av den 5 mars 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 112 och där angiven praxis).

23 Dom av den 20 maj 2021, BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, ej publicerad, EU:C:2021:410, punkt 46).

24 Den tidsfrist som är tillämplig på domstolsförfaranden, vars inledande ligger till grund för att preskriptionsfristen avbryts, regleras nämligen inte i skattelagstiftningen, utan av reglerna för domstolsförfaranden.

25 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 40 och 41).

skattskyldiga personen möjligheten att utöva sin rätt att väcka talan och dessutom hindra skattemyndigheten från att, vid verkställandet av den nationella domstolens avgörande, uttala sig om den skattskyldiges skattemässiga situation.

De ungerska myndigheternas praxis avseende avbrytande av preskriptionsfristen

58. Det framgår av den hänskjutande domstolens slutsatser att förlängningen av förfarandet delvis kan tillskrivas skattemyndigheten, eftersom myndigheten, vid antagandet av ett nytt beslut, inte iakttog de uppgifter som hade lämnats i det relevanta domstolsavgörandet. Enligt den hänskjutande domstolen skulle en sådan omotiverad förlängning av skatteförfarandet, med en tidsutdräkt som är omöjlig att förutse och i syfte att undersöka de ekonomiska och materiella villkoren för avdragsrätten, leda till att det blir orimligt svårt att utöva avdragsrätten (för mervärdesskatt). [26]

59. I ett sådant sammanhang, och trots att den hänskjutande domstolen inte har framställt någon sådan begäran, ska det för det första undersökas huruvida principen om god förvaltningssed är relevant i förevarande mål.

60. EU-domstolen har redan i sin rättspraxis slagit fast att när en medlemsstat genomför unionsrätten är de krav som följer av rätten till god förvaltning, vilken återspeglar en allmän unionsrättslig princip, och de krav som följer av rätten för var och en att få sina angelägenheter behandlade opartiskt och inom skälig tid, tillämpliga i ett skattekontrollförfarande. [27] Domstolen har också påpekat att principen om god förvaltning kräver att en sådan förvaltningsmyndighet som skattemyndigheten i det nationella målet, inom ramen för sin kontrollskyldighet, gör en omsorgsfull och opartisk prövning av samtliga relevanta omständigheter för att försäkra sig om att myndigheten vid antagandet av sitt beslut har tillgång till de mest kompletta och tillförlitliga uppgifterna för detta ändamål. [28]

61. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen (som ensam har tillgång till samtliga omständigheter i det nationella målet) att avgöra huruvida målets komplexitet har kunnat leda till en förlängning av förfarandet eller huruvida upprepningen av skatteförfarandena och de många avbrotten av preskriptionstiden kan hänföras till en underlåtenhet från skattemyndighetens sida, samt i vilken utsträckning detta agerande kan ha orsakat skada för sökanden. Varje misstag som begås av skattemyndigheten eller varje misslyckat försök från myndighetens sida att följa ett domstolsbeslut, även om detta har skett mer än en gång, kan dock inte anses vara ett sådant fel från myndighetens sida som gör att bestämmelserna om avbrytande av preskriptionsfristen kan ifrågasättas.

62. För det andra bör det noteras att den ungerska regeringen vid förhandlingen gjorde gällande att de nationella domstolarna förfogade över de nödvändiga medlen för att i princip avhjälpa en situation som den aktuella. Om skattemyndigheten inte följer de förelägganden som utfärdats av en nationell domstol (av anledningar som är direkt hänförliga till myndigheten). så skulle den nationella domstolen enligt regeringen kunna ”tillskansa sig” det mål som anhängiggjorts vid den och avgöra målet genom att ändra ett beslut som fattats av skattemyndigheten och på så sätt slutgiltigt avgöra målet.

[26] Samma iakttagelse har gjorts av sökanden, som menar att den långsamma handläggningen berodde på brister i skattemyndighetens utredning av de faktiska omständigheterna, vilket i slutändan ledde till att preskriptionsfristen avbröts.

[27] Dom av den 14 maj 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, punkt 43).

[28] Dom av den 14 maj 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, punkt 44).

63. I artikel 47 andra stycket i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna föreskrivs bland annat att var och en har rätt att få sin sak prövad inom skälig tid. Det framgår av domstolens rättspraxis att frågan om huruvida handläggningstiden är rimlig ska bedömas med hänsyn till de särskilda omständigheterna i varje enskilt mål och i synnerhet med hänsyn till tvistens betydelse för den berörde, målets komplexitet samt sökandens och de behöriga myndigheternas uppträdande. [29]

64. Det ankommer således också på den behöriga nationella domstolen att kontrollera i vilken mån en förlängning av förfarandet kan tillskrivas de nationella domstolarna, om det skulle visa sig att dessa, trots att de förfogar över medel för att avhjälpa en sådan situation, inte har använt sig av dem. I ett sådant fall ankommer det på den nationella domstolen att pröva om sökanden ska beviljas skadestånd på grund av försening eller underlåtenhet som inte endast kan tillskrivas skattemyndigheterna utan även de nationella domstolarna.

65. Det följer av det som sagts ovan att det ankommer på den behöriga nationella domstolen att, med beaktande av samtliga omständigheter i det enskilda fallet, såsom ärendets komplexitet, bedöma huruvida upprepningen av skatteförfarandet och de berörda domstolskontrollerna huvudsakligen genomfördes på grund av brister från skattemyndighetens sida eller om förseningen kan hänföras till de nationella domstolarna, och att därav dra de nödvändiga slutsatserna, inklusive huruvida den berörda skattskyldiga personen har rätt till ersättning.

Förslag till avgörande

66. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara den tolkningsfråga som har ställts av Szegedi Törvényszék (domstol i Szeged, Ungern) på följande sätt:

Unionsrättens rättssäkerhetsprincip och effektivitetsprincip ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken preskriptionsfristen för skattemyndighetens rätt att fastställa skatten på mervärdesskatteområdet upphör att löpa under hela domstolsprövningen, även om talan avser flera på varandra följande beslut som fattats av en skattemyndighet och som avser samma skatt.

Det ankommer dock på den behöriga nationella domstolen att, med beaktande av samtliga omständigheter i det enskilda fallet, såsom ärendets komplexitet, bedöma huruvida upprepningen av skatteförfarandet och de berörda domstolskontrollerna huvudsakligen genomfördes på grund av brister från skattemyndighetens sida eller om förseningen kan hänföras till de nationella domstolarna, och att därav dra de nödvändiga slutsatserna, inklusive huruvida den berörda skattskyldiga personen har rätt till ersättning.

[29] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 september 2008, FIAMM m.fl./rådet och kommissionen (C-120/06 P och C-121/06 P, EU:C:2008:476, punkt 212 och där angiven rättspraxis).