

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

13. juli 2023 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – national lovgivning, der giver mulighed for uden tidsbegrænsning at suspendere forældelsesfristen for skatte- og afgiftsmyndighedernes handlemuligheder i tilfælde af domstolsprøvelse – gentagne skatte- og afgiftsprocedurer – forordning nr. 2988/95 – anvendelsesområde – retssikkerhedsprincippet og effektivitetsprincippet i EU-retten«

I sag C-615/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Szegedi Törvényszék (retten i første instans i Szeged, Ungarn) ved afgørelse af 4. oktober 2021, indgået til Domstolen den 4. oktober 2021, i sagen

Napfény-Toll Kft.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af E. Regan (refererende dommer), Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Femte Afdeling, og dommerne D. Gratsias, M. Ilešić og I. Jarukaitis,

generaladvokat: A. Rantos,

justitssekretær: fuldmægtig I. Illéssy,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. november 2022,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Napfény-Toll Kft. ved ügyvédek L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy og Gy. Tiborfi,
- den ungarske regering ved M. Z. Fehér og R. Kissné Berta, som befuldmægtigede,
- den spanske regering ved A. Ballesteros Panizo, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved F. Blanc, J. Jokubauskaitis, og A. Sipos, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 2. februar 2023,

afsagt følgende

Dom

1 Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af retssikkerhedsprincippet og effektivitetsprincippet i EU-retten i forbindelse med anvendelsen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet inden for rammerne af en tvist mellem Napfény-Toll Kft. og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn) vedrørende dette selskabs ret til i den merværdiafgift (moms), som det skal betale, at fradrage skyldig moms for forskellige køb af varer foretaget i juni 2010 og mellem november 2010 og september 2011.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2006/112

3 Ottende betragtning til direktiv 2006/112 lyder således:

»I medfør af Rådets afgørelse 2000/597/EF, Euratom af 29. september 2000 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter [(EFT 2000, L 253, s. 42)] finansieres De Europæiske Fællesskabers budget, med forbehold af andre indtægter, fuldt ud af Fællesskabernes egne indtægter. Disse indtægter omfatter bl.a. indtægter, som hidrører fra moms, og som opnås ved anvendelse af en fælles sats på et beregningsgrundlag, der fastsættes på samme måde og efter fællesskabsregler.«

Forordning (EF, Euratom) nr. 2988/95

4 Artikel 1 i Rådets forordning (EF, Euratom) nr. 2988/95 af 18. december 1995 om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser (EFT 1995, L 312, s. 1) bestemmer:

»1. Med henblik på beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser vedtages der generelle regler for ensartet kontrol og for administrative foranstaltninger og sanktioner i forbindelse med uregelmæssigheder vedrørende fællesskabsretten.

2. Som uregelmæssighed betragtes enhver overtrædelse af en fællesskabsbestemmelse, som kan tilskrives en økonomisk beslutningstagers handling eller undladelse, der skader eller kunne skade De Europæiske Fællesskabers almindelige budget eller budgetter, der forvaltes af De Europæiske Fællesskaber, enten ved formindskelse eller bortfald af indtægter, der stammer fra de egne indtægter, der opkræves direkte for Fællesskabernes regning, eller ved afholdelse af en uretmæssig udgift.«

5 Denne forordnings artikel 3, stk. 1 og 3, fastsætter:

»1. Forældelsesfristen for retsforfølgning er fire år fra det tidspunkt, hvor den i artikel 1, stk. 1, omhandlede uregelmæssighed fandt sted. [...]

Hvad angår vedvarende eller gentagne uregelmæssigheder regnes forældelsesfristen fra den dag, da uregelmæssigheden er ophørt. For de flerårige programmers vedkommende løber forældelsesfristen indtil programmets endelige afslutning.

Forældelsesfristen for retsforfølgning afbrydes af enhver handling fra den kompetente myndigheds side, som den pågældende gøres bekendt med, og som vedrører undersøgelse eller retsforfølgning af uregelmæssigheden. Efter hver [afbrydelse] løber forældelsesfristen videre.

Forældelsen indtræder dog senest den dag, da en frist, der er dobbelt så lang som forældelsesfristen, udløber, uden at den kompetente myndighed har pålagt en sanktion, undtagen i de tilfælde, hvor den administrative procedure er suspenderet i overensstemmelse med artikel 6, stk. 1.

[...]

3. Medlemsstaterne bevarer muligheden for at anvende en længere frist end fristen i henholdsvis stk. 1 og 2.«

Afgørelse 2007/436/EF

6 Rådets afgørelse 2007/436/EF, Euratom af 7. juni 2007 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (EUT 2007, L 163, s. 17), som ophævede og erstattede afgørelse 2000/597, bestemmer i artikel 2, stk. 1, litra b):

»Egne indtægter, der opføres på Den Europæiske Unions almindelige budget, omfatter provenuet af:

[...]

b) anvendelse af en ensartet sats, som gælder for alle medlemsstater, på de harmoniserede momsregningsgrundlag, der fastlægges i henhold til fællesskabsregler [...]. [...]«

Ungarsk ret

Reglerne om suspension af forældelsesfrister i skatte- og afgiftssager

7 § 164 i az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om skatteproces) [Magyar Közlöny 2003/131 (XI.14.)] i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (»den gamle skatteproceslov«) har følgende ordlyd:

»(1) Retten til at ansætte afgiften forældes efter fem år regnet fra den sidste dag i det kalenderår, hvor angivelsen eller anmeldelsen vedrørende denne afgift skulle have været foretaget, eller, i mangel af en angivelse eller meddelelse, fra den sidste dag i det kalenderår, hvor afgiften skulle have været betalt.

[...]

(5) I tilfælde af domstolsprøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse suspenderes forældelsesfristen for retten til at ansætte afgiften fra det tidspunkt, hvor afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans er blevet endelig, til det tidspunkt, hvor den retslige afgørelse bliver endelig, eller – i tilfælde af appel – indtil der er truffet afgørelse i appelsagen.«

8 Den gamle skatteproceslov blev med virkning fra den 1. januar 2018 ophævet og erstattet af bestemmelserne i az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (lov nr. CLII af 2017

om skatteforvaltning) (*Magyar Közlöny* 2017/192) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, og af bestemmelserne i az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (lov nr. CL af 2017 om indførelse af en skatteproceslov) (*Magyar Közlöny* 2017/192), i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »den nye skatteproceslov«).

9 § 203, stk. 3, i den nye skatteproceslov gengiver i alt væsentligt indholdet af § 164 i den gamle skatteproceslov. I henhold til § 203, stk. 3, suspenderes forældelsesfristen for skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at foretage en korrekt ansættelse af den skyldige afgift, hvis den afgiftspligtige person anlægger et forvaltningsretligt søgsmål til prøvelse af en afgørelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans, fra det tidspunkt, hvor skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse i anden instans er blevet endelig, til det tidspunkt, hvor den retslige afgørelse bliver endelig, eller – i tilfælde af appel – indtil der er truffet afgørelse i appelsagen.

10 I den nye lovs § 203, stk. 7, litra c), fastsættes det, at forældelsesfristen forlænges med 12 måneder, bl.a. såfremt retten i forbindelse med det forvaltningsretlige søgsmål til prøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse træffer bestemmelse om, at der skal indledes en ny procedure.

11 I henhold til den nye skatteproceslovs § 271, stk. 1, skal bestemmelserne i den nye lov, herunder bestemmelserne i den nye lovs § 203, stk. 7, litra c), anvendes på sager, der indledes eller gentages efter ikrafttrædelsen af den nye lov.

Retspraksis vedrørende anvendelsen af reglerne om suspension af forældelsesfrister i skatte- og afgiftssager

12 I dom Kfv.I.35 343/2019/11 fastslog Kúria (øverste domstol, Ungarn) følgende om det formål, der forfølges med reglerne om suspension af forældelsesfrister i skatte- og afgiftssager:

»I forbindelse med den gamle skatteproceslov er det selve den omstændighed, at der foretages »domstolsprøvelse«, og ikke indholdet af den afgørelse, hvorved denne afsluttes, der betinger anvendelsen af suspensionen og forlængelsen af forældelsesfristen. Domstolsprøvelsen indledes med sagsanlægget [...] En afgørelse, der er ugyldig, kan ikke have retsvirkninger ex tunc, når ugyldigheden er fastslået. Skatte- og afgiftsmyndigheden kan imidlertid som følge af domstolsprøvelsen træffe en afgørelse, der er egnet til at afføde retsvirkninger, inden for den frist, der er fastsat i den gamle skatteproceslov.«

13 Ved en afgørelse af 25. januar 2022, dvs. som blev truffet efter indgivelsen af anmodningen om præjudiciel afgørelse, annullerede Alkotmánybíróság (forfatningsdomstol, Ungarn) den nye skatteproceslovs § 271, stk. 1, for så vidt som den indeholdt ordet »gentages«, i det væsentlige med den begrundelse, at dette udtryk medførte, at forlængelsen af forældelsesfristen fastsat i den nye lovs § 203, stk. 7, litra c), blev gjort anvendelig med tilbagevirkende kraft på verserende, gentagne procedurer.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

14 Napfény-Toll fradrog i den moms, som selskabet skulle betale, skyldig moms for forskellige køb af varer i juni 2010 og mellem november 2010 og september 2011.

15 I december 2011 indledte Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed – direktoratet i det sydlige Budapest, Ungarn) i sin egenskab af skatte- og afgiftsmyndighed i første instans en afgiftskontrol, som blev meddelt Napfény-Toll den 13. i samme måned.

16 Ved afslutningen af denne afgiftskontrol fandt direktoratet, at en del af det afgiftsbeløb, som Napfény-Toll havde fradraget for de omhandlede perioder, ikke burde have været fradraget, idet de fakturaer, der var blevet påberåbt i denne forbindelse, for nogles vedkommende ikke svarede til nogen reel økonomisk transaktion, og for andres vedkommende var forbundet med afgiftssvig, som Napfény-Toll havde kendskab til. I overensstemmelse hermed krævede direktoratet ved en afgørelse af 8. oktober 2015 (herefter »den administrative afgørelse i første instans«), at Napfény-Toll skulle efterbetale en afgiftsrestance på i alt 144 785 000 ungarske forint (HUF) (ca. 464 581 EUR), og pålagde selskabet en bøde på 108 588 000 HUF (ca. 348 433 EUR) samt morarenter på 46 080 000 HUF (ca. 147 860 EUR).

Den første administrative afgørelse i anden instans

17 Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (det nationale told-, skatte- og afgiftsvæsen – generaldirektoratet for regionen det centrale Ungarn) (herefter »generaldirektoratet for regionen det centrale Ungarn«) – det nuværende direktorat for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn – som var blevet forelagt en klage fra Napfény-Toll, underkendte i sin egenskab af skattemyndighed i anden instans ved afgørelse af 11. december 2015, der blev forkyndt den 14. december 2015 (herefter »den første administrative afgørelse i anden instans«), den administrative afgørelse, der var blevet truffet i første instans for så vidt angår den morarente, som Napfény-Toll var blevet pålagt, og opretholdt i øvrigt afgørelsen. Napfény-Toll anlagde søgsmål til prøvelse af den første administrative afgørelse i anden instans.

18 Ved dom af 2. marts 2018, som blev endelig samme dag, annullerede Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) den første administrative afgørelse i anden instans og traf bestemmelse om, at der skulle indledes en ny procedure. Som grundlag for sin afgørelse anførte Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest), at det måtte fastslås, at begrundelsen for denne første administrative afgørelse var selvmodsigende. Skønt der i den nævnte administrative afgørelse blev anført andre faktiske omstændigheder end dem, der var blevet konstateret i den administrative afgørelse i første instans, blev det samtidig angivet, at skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans havde fastlagt de faktiske omstændigheder korrekt.

Den anden administrative afgørelse i anden instans

19 Ved en afgørelse af 5. marts 2018, der blev meddelt Napfény-Toll den 7. marts 2018 (herefter »den anden administrative afgørelse i anden instans«), opretholdt generaldirektoratet for regionen det centrale Ungarn i det væsentlige den administrative afgørelse i første instans. Nævnte generaldirektorat nedsatte ikke desto mindre det morarentebeløb, som Napfény-Toll var blevet pålagt.

20 Ved dom af 5. juli 2018, som blev endelig samme dag, annullerede Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest), ved hvilken Napfény-Toll havde anlagt sag, den anden administrative afgørelse i anden instans og traf afgørelse om, at en ny procedure skulle indledes, dels med den begrundelse, at den anden administrative afgørelse i anden instans, der blev truffet den første hverdag efter afsigelsen af dommen af 2. marts 2018, stort set ordret gentog den første administrative afgørelse i anden instans uden at angive, i hvilket omfang denne anden administrative afgørelse ændrede det resultat, som var blevet fastslået i den administrative afgørelse i første instans, således at konsekvenserne af denne dom af 2. marts 2018 kun havde været formelle, dels med den begrundelse at den anden administrative afgørelse i anden instans fortsat indeholdt selvmodsigende konstateringer med hensyn til de omhandlede transaktioners realitet.

21 Ved dom af 30. januar 2020 i appelsagen iværksat af skatte- og afgiftsmyndigheden stadfæstede Kúria (øverste domstol, Ungarn) for så vidt angik realiteten dommen af 5. juli 2018 af to grunde. Kúria (øverste domstol) fastslog for det første, at for så vidt som begrundelsen for den anden administrative afgørelse i anden instans gengav begrundelsen for den første administrative afgørelse i anden instans, havde Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest) med rette konstateret, at generaldirektoratet for regionen det centrale Ungarn ikke havde overholdt de bindende retningslinjer, der var blevet fastsat i dommen af 2. marts 2018. Ganske vist havde generaldirektoratet, som det selv hævdede, kun haft et kort tidsrum, før retten til at ansætte afgiften og dermed det momsbeløb, der skulle tilbagebetales, ville blive forældet, men en sådan omstændighed fritog det ikke fra at skulle opfylde sine lovbestemte forpligtelser. For det andet fastslog Kúria (øverste domstol) i lighed med Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest), at den anden administrative afgørelse i anden instans var behæftet med en selvmodsigende begrundelse.

Den tredje administrative afgørelse i anden instans

22 Ved afgørelse af 6. april 2020 (herefter »den tredje administrative afgørelse i anden instans«) opretholdt generaldirektoratet for regionen det centrale Ungarn den administrative afgørelse i første instans, samtidig med at det ændrede størrelsen af det morarentebeløb, der var blevet pålagt Napfény-Toll. Som begrundelse for sin opfattelse anførte generaldirektoratet, at det ikke havde fundet, at der forelå andre faktiske omstændigheder end dem, der var fastslået i den administrative afgørelse i første instans, hvori disse faktiske omstændigheder var blevet korrekt fastslået.

23 Napfény-Toll har appelleret denne tredje administrative afgørelse til Szegedi Törvényszék (retten i første instans i Szeged, Ungarn), som er den forelæggende ret, bl.a. med den begrundelse, at i henhold til § 164, stk. 1 og 5, i den gamle skatteproceslov forældes skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte de momsbeløb, der skal tilbagebetales, efter fem år regnet fra den sidste dag i det kalenderår, hvor angivelsen eller anmeldelsen vedrørende denne afgift skulle have været foretaget, eller, i mangel af en angivelse eller meddelelse, fra den sidste dag i det kalenderår, hvor afgiften skulle have været betalt. Skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte de momsbeløb, der skulle tilbagebetales for de pågældende perioder, ophørte imidlertid inden datoen for vedtagelsen af den tredje administrative afgørelse i anden instans. Napfény-Toll er således af den opfattelse, at den gentagne vedtagelse af afgørelser er i strid med det retssikkerhedsprincip, som forældelsen netop skal beskytte. Dette gælder så meget desto mere, som den anden indledning af en ny procedure i hovedsagen skyldtes, at generaldirektoratet for regionen det centrale Ungarn ikke havde overholdt retningslinjerne i den første domstolsafgørelse. Det var således på grund af dette generaldirektorats fejl, at den i hovedsagen omhandlede procedure strakte sig over næsten ti år fra påbegyndelsen af den afgiftskontrol, der blev meddelt

24 I denne sammenhæng har den forelæggende ret anført, at artikel 164, stk. 5, i den gamle skatteproceslov ikke fastsætter en øvre grænse for det antal gange, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden kan gentage en afgiftsprocedure, eller for den samlede varighed af denne procedures suspension. Ifølge Kúrias (øverste domstol) praksis suspenderes forældelsesfristen imidlertid i hele den periode, hvor en afgørelse truffet af denne myndighed prøves ved domstolene. Som følge heraf vil der ikke være nogen tidsbegrænsning af forældelsesfristens suspension i tilfælde af domstolsprøvelse, således at skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte de momsbeløb, der skal tilbagebetales, kan blive forlænget med flere år eller i ekstreme tilfælde endda med årtier. Den forelæggende ret er derfor i tvivl om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede lovgivning og den hermed forbundne administrative praksis er forenelige med retssikkerhedsprincippet og effektivitetsprincippet.

25 På denne baggrund har Szegedi Törvényszék (retten i første instans i Szeged) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Skal retssikkerhedsprincippet og effektivitetsprincippet, der udgør en del af [EU-retten], fortolkes således, at disse principper ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der ikke giver domstolene et skøn, såsom § 164, stk. 5, i [den gamle skatteproceslov], og for den praksis, som er baseret på denne lovgivning, hvorefter forældelsesfristen for skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte afgiften i sager vedrørende [moms] suspenderes under hele varigheden af domstolsprøvelserne, uanset hvor mange gange den administrative skatte- og afgiftsprocedure gentages, og uden en øvre grænse for den samlede varighed af suspensionerne, når en domstolsprøvelse efterfølges af en eller flere andre, herunder i en situation, hvor den ret, der skal træffe afgørelse vedrørende en afgørelse truffet af skatte- og afgiftsmyndigheden i forbindelse med en gentagen procedure, der er gennemført efter en tidligere retslig afgørelse, konstaterer, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke har overholdt retningslinjerne i denne retslige afgørelse, eller med andre ord når det er på grund af denne myndigheds fejl, at den nye retssag er blevet gennemført?«

Sagens forløb efter fremsættelsen af anmodningen om præjudiciel afgørelse

26 Efter fremsættelsen af anmodningen om præjudiciel afgørelse har den forelæggende ret ved skrivelse af 3. maj 2022 tilsendt Domstolen en kopi af afgørelsen fra Alkotmánybíróság (forfatningsdomstol) af 25. januar 2022, hvorved denne sidstnævnte annullerede den nye skatteproceslovs § 271, stk. 1, for så vidt som denne bestemmelse indeholdt ordet »gentages«, samt en kopi af en anden afgørelse fra Alkotmánybíróság (forfatningsdomstol) af 26. april 2022, der nåede til det samme resultat.

27 Ved skrivelse af 30. juni 2022 har Domstolen opfordret den forelæggende ret til, henset til visse oplysninger, som denne ret oprindeligt havde fremlagt, at bekræfte, at den i hovedsagen omhandlede procedure under alle omstændigheder ikke er forældet efter afgørelsen fra Alkotmánybíróság (forfatningsdomstol) om at annullere den nye skatteproceslovs § 271, stk. 1, for så vidt som denne bestemmelse indeholdt ordet »gentages«.

28 Ved skrivelse af 7. juli 2022 har den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, at Alkotmánybíróságs (forfatningsdomstol) afgørelse kun har haft den virkning, at skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte det opkrævede momsbeløb, der skulle tilbagebetales for skatteåret 2010, er forældet. Hvad derimod angår skatteåret 2011 har den forelæggende ret anført, at den vil vurdere, om denne ret for skatte- og afgiftsmyndigheden er forældet eller ej, afhængigt af Domstolens besvarelse af det forelagte spørgsmål.

Det præjudicielle spørgsmål

29 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om retssikkerhedsprincippet og effektivitetsprincippet i EU-retten skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning og den hermed forbundne administrative praksis, hvorefter forældelsesfristen for skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte afgiften i momssager suspenderes, så længe domstolsprøvelserne varer, uanset hvor mange gange den administrative skatte- og afgiftsprocedure har skullet gentages efter domstolsprøvelserne, og uden en øvre grænse for fristsuspensionernes samlede varighed, herunder i en situation, hvor den ret, der skal prøve en afgørelse truffet af skatte- og afgiftsmyndigheden i forbindelse med en gentagen procedure, der er gennemført efter en tidligere domstolsafgørelse, konstaterer, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke har overholdt retningslinjerne i denne domstolsafgørelse.

30 Indledningsvis bemærkes, at EU-retten på dens nuværende udviklingstrin hverken fastsætter en frist, inden for hvilken skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte momsen er forældet, eller så meget desto mindre præciserer de tilfælde, hvor en sådan frist skal suspenderes.

31 Forordning nr. 2988/95, som blev påberåbt i retsmødet for Domstolen, opstiller ganske vist visse krav med hensyn til beregning og suspension af forældelsesfristerne for retsforfølgning af uregelmæssigheder, der er omfattet af denne forordning. Det fremgår imidlertid af den nævnte forordnings artikel 1, stk. 2, at den kun finder anvendelse i tilfælde af skade på Unionens budget som følge af formindskelse eller bortfald af indtægter hidrørende fra egne indtægter, der »opkræves direkte for Unionens regning«. Selv om det fremgår af ottende betragtning til direktiv 2006/112 og af artikel 2, stk. 1, litra b), i afgørelse 2007/436/EF, at indtægter hidrørende fra anvendelsen af en ensartet sats, som gælder for alle medlemsstater, på de harmoniserede momsregningsgrundlag udgør Unionens egne indtægter, således at der ifølge Domstolens praksis er en forbindelse mellem opkrævning af momsindtægter under overholdelse af den gældende EU-ret og tilrådighedsstillelse for Unionens budget af tilsvarende momsindtægter (dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 26), forholder det sig ikke desto mindre således, at momsen ikke kan anses for at blive opkrævet direkte for Unionens regning som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i forordning nr. 2988/95.

32 For det første opkræves denne afgift nemlig af de afgiftspligtige personer, og først efterfølgende betaler disse den til medlemsstaterne. For det andet følger det af artikel 1 i Rådets forordning (EØF, Euratom) nr. 1553/89 af 29. maj 1989 om den endelige ordning for ensartet opkrævning af egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften (EUT 1989, L 155, s. 9), at Unionens egne indtægter på grundlag af moms ikke blot består af en procentdel af de faktisk opkrævede indtægter fra denne afgift, men er resultatet af anvendelsen af en ensartet sats på medlemsstaternes momsregningsgrundlag, som beregnes i overensstemmelse med denne forordnings artikel 3 og er underlagt forskellige tilpasninger som fastsat i nævnte forordnings bestemmelser.

33 I denne henseende er det ganske vist korrekt, at Domstolen har anerkendt, at konventionen udarbejdet på grundlag af artikel K.3 i traktaten om Den Europæiske Union om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser, undertegnet i Luxembourg den 26. juli 1995 (EFT 1995, C 316, s. 48), finder anvendelse på svig i forbindelse med indtægter hidrørende fra anvendelsen af en ensartet sats på de harmoniserede momsregningsgrundlag, der er fastlagt i henhold til EU-reglerne. Denne konventions artikel 1 indeholder imidlertid i modsætning til den klare ordlyd af artikel 1, stk. 2, i forordning nr. 2988/95 netop ikke betingelsen om direkte opkrævning på Unionens vegne af de pågældende indtægter (jf. i denne retning dom af 8.9.2015, Taricco m.fl., C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 41).

34 I mangel af bindende EU-retlige bestemmelser på området tilkommer det således medlemsstaterne at fastlægge og anvende nationale bestemmelser vedrørende forældelsesfristen for de nationale skatte- og afgiftsmyndigheders ret til at ansætte skyldig moms, herunder de nærmere regler for suspension og/eller afbrydelse af forældelsesfristen (jf. analogt dom af 21.1.2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, præmis 45).

35 Selv om fastsættelsen og anvendelsen af disse regler henhører under medlemsstaternes kompetence, skal medlemsstaterne dog udøve denne kompetence under overholdelse af EU-retten, som kræver fastsættelse af rimelige frister, der både beskytter den afgiftspligtige person og den pågældende myndighed (jf. analogt dom af 8.9.2011, Q-Beef og Bosschaert, C-89/10 og C-96/10, EU:C:2011:555, præmis 36).

36 I denne henseende har Domstolen fastslået, at en forældelsesfrist på fem år, der finder anvendelse på krav om tilbagebetaling af for meget opkrævet moms, og som begynder at løbe fra udgangen af det kalenderår, hvor fristen for betaling af afgiften udløb, er i overensstemmelse med EU-retten (jf. i denne retning dom af 20.12.2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, præmis 43).

37 Henset til denne retspraksis skal en forældelsesfrist for skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte den skyldige moms, der som i hovedsagen løber i en periode på fem år regnet fra den sidste dag i det kalenderår, hvor angivelsen eller meddelelsen vedrørende denne afgift skulle have været foretaget, eller, i mangel af en angivelse eller meddelelse, fra den sidste dag i det kalenderår, hvor afgiften skulle have været betalt, analogt anses for at være i overensstemmelse med EU-retten.

38 Det er i denne sammenhæng, at den forelæggende ret ønsker oplyst, om retssikkerhedsprincippet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en sådan forældelsesfrist kan suspenderes, så længe domstolsprøvelsen varer.

39 Det skal for det første bemærkes, at retssikkerhedsprincippet udgør en del af Unionens retsorden, og at det derfor skal overholdes af medlemsstaterne ved udøvelsen af de kompetencer, der er nævnt i denne doms præmis 31 og 32 (jf. i denne retning dom af 10.12.2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis, og af 20.5.2021, BTA Baltic Insurance Company, C-230/20, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:410, præmis 45).

40 Ifølge fast retspraksis skal dette princip sikre, at retsstillinger og retsforhold er forudsigelige, og kræver bl.a., at en afgiftspligtig persons situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, som den pågældende har i forhold til skatte- eller toldforvaltningen, ikke kan anfægtes på ubestemt tid (dom af 10.12.2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis), hvilket forudsætter, at den afgiftspligtige person, for at vedkommende med føje kan påberåbe sig det nævnte princip, kan gøre en bestemt retlig situation gældende.

41 Eftersom skatte- og afgiftsmyndigheden inden udløbet af den forældelsesfrist, der er fastsat herfor, har meddelt den pågældende afgiftspligtige person, at den har til hensigt at foretage en fornyet undersøgelse af sidstnævntes afgiftsmæssige situation og således implicit at trække sin afgørelse om at acceptere den pågældendes angivelse tilbage, kan denne afgiftspligtige person ikke længere gøre den situation, der er opstået på grundlag af denne angivelse, gældende, og derfor kan retssikkerhedsprincippet i et sådant tilfælde, og i mangel af andre omstændigheder, ikke være tilsidesat (jf. i denne retning dom af 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 40).

42 Da de krav, der følger af anvendelsen af retssikkerhedsprincippet, i øvrigt ikke er absolutte, skal medlemsstaterne afveje disse med de øvrige krav, der er forbundet med deres medlemskab af Unionen, navnlig de i artikel 4, stk. 3, TEU nævnte krav om at træffe alle almindelige eller særlige foranstaltninger for at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af traktaterne eller af retsakter vedtaget af institutionerne i henhold til traktaterne. De nationale regler, der fastsætter de nærmere regler for suspension af forældelsesfristen for skatte- og afgiftsmyndighedernes ret til at ansætte den skyldige moms, skal således udformes på en sådan måde, at der opnås en ligevægt mellem på den ene side de krav, der følger af anvendelsen af dette princip, og på den anden side de krav, der muliggør en effektiv gennemførelse af direktiv 2006/112, idet denne ligevægt skal vurderes under hensyntagen til alle elementer i den nationale forældelsesordning (jf. analogt dom af 21.1.2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, præmis 49 og 50).

43 Selv om en national lovgivning og en administrativ praksis som dem, der er beskrevet af den forelæggende ret, hvis forudsigelighed med hensyn til anvendelsen i forhold til borgerne ikke er bestridt i hovedsagen, kan medføre en forlængelse af en sådan forældelsesfrists varighed, kan de imidlertid i princippet ikke medføre, at de berørte afgiftspligtige personers situation kan anfægtes på ubestemt tid. En sådan suspension gør det derimod muligt at undgå, at den effektive og virkningsfulde gennemførelse af direktiv 2006/112 bringes i fare ved at der anlægges forhalende søgsmål, og at direktivets gennemførelse følgelig undermineres på grund af en systemisk risiko for straffrihed for handlinger, der udgør overtrædelser af dette direktiv (jf. analogt dom af 21.1.2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, præmis 53 og 56).

44 Det skal følgelig fastslås, at retssikkerhedsprincippet ikke er til hinder for en national lovgivning og en administrativ praksis, hvorefter forældelsesfristen for skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte momsen suspenderes, så længe domstolsprøvelserne varer, uanset hvor mange gange den administrative skatte- og afgiftsprocedure har skullet gentages efter domstolsprøvelserne, og uden en øvre grænse for fristsuspensionernes samlede varighed.

45 Hvad for det andet angår effektivitetsprincippet, som den forelæggende ret ligeledes har henvist til i sit spørgsmål, skal det bemærkes, at dette sammen med ækvivalensprincippet, hvis overholdelse ikke er blevet draget i tvivl af den forelæggende ret, regulerer den procesautonomi, som medlemsstaterne har til at fastlægge de nærmere regler for gennemførelsen af de rettigheder, som EU-retten tillægger borgerne, når der ikke findes specifikke bestemmelser herom i EU-retten.

46 De nationale retsregler vedrørende forældelsesfristerne for de rettigheder og forpligtelser, der er fastsat i direktiv 2006/112, og betingelserne for suspension af disse frister udgør foranstaltninger til gennemførelse af dette direktivs bestemmelser og skal derfor overholde effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet (jf. i denne retning bl.a. dom af 2012 2017, *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, præmis 37, af 26.4.2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 38, af 14.2.2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, præmis 35, og af 23.4.2020, *Sole-Mizo et Dalmandi Mez?gazdasági*, C-13/18 og C-126/18, EU:C:2020:292, præmis 53), hvilket i øvrigt ikke er bestridt i den foreliggende sag.

47 I overensstemmelse med effektivitetsprincippet må disse processuelle regler følgelig ikke være udformet således, at de i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (jf. i denne retning dom af 19.7.2012, *Littlewoods Retail m.fl.*, C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 28, og af 28.6.2022, *Kommissionen mod Spanien (Lovgivers tilsidesættelse af EU-retten)*, C-278/20, EU:C:2022:503, præmis 33).

48 Den omstændighed, at en national lovgivning eller en national administrativ praksis

fastsætter, at forældelsesfristen for skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte moms suspenderes, så længe domstolsprøvelserne varer, uanset hvor mange gange den administrative skatte- og afgiftsprocedure har skullet gentages efter domstolsprøvelserne, og uden en øvre grænse for den samlede varighed af fristsuspensionerne, kan imidlertid ikke i praksis gøre det umuligt eller i det mindste uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden.

49 En suspension af forældelsesfristen for skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte afgiften, så længe domstolsprøvelserne varer, forhindrer nemlig på ingen måde denne afgiftspligtige person i at påberåbe sig de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden og navnlig ved direktiv 2006/112, men har tværtimod til formål at gøre det muligt for den afgiftspligtige person effektivt at gøre sine rettigheder i henhold til EU-retten gældende, samtidig med at skatte- og afgiftsmyndighedernes rettigheder bevares.

50 I det foreliggende tilfælde fremgår det i øvrigt af beskrivelsen af de faktiske omstændigheder i anmodningen om præjudiciel afgørelse, at sagsøgeren i hovedsagen har kunnet anlægge søgsmål til prøvelse af de på hinanden følgende afgørelser fra skatte- og afgiftsmyndigheden og ved hver af disse nye lejligheder har kunnet gøre sine rettigheder i henhold til EU-retten gældende. Navnlig kunne denne sagsøger, på trods af den i hovedsagen omhandlede lovgivning og administrative praksis, på grundlag af retssikkerhedsprincippet påberåbe sig medlemsstaternes forpligtelse til at fastsætte en rimelig forældelsesfrist, inden for hvilken denne myndighed kan genåbne sagsbehandlingen af en afgiftspligtig persons situation. Det fremgår således af de sagsakter, som Domstolen har til rådighed, hvilket i øvrigt blev bekræftet i retsmødet for Domstolen af såvel den ungarske regering som af sagsøgeren i hovedsagen, at skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte den moms, der skulle betales af transaktioner, der fandt sted i juni 2010, ophørte, uden at det var lykkedes denne myndighed at udstede en berigtiget afgiftsansættelse i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2006/112.

51 Det skal derfor fastslås, at effektivitetsprincippet heller ikke er til hinder for en national lovgivning og en administrativ praksis, der foreskriver, at forældelsesfristen for skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte moms suspenderes, så længe domstolsprøvelserne varer, uanset hvor mange gange den administrative skatte- og afgiftsprocedure har skullet gentages efter domstolsprøvelserne, og uden en øvre grænse for den samlede varighed af fristsuspensionerne.

52 For det tredje skal det i lighed med det af generaladvokaten i punkt 60-65 i forslaget til afgørelse anførte bemærkes, at den omstændighed, at hverken retssikkerhedsprincippet eller effektivitetsprincippet er til hinder for en sådan lovgivning og en sådan administrativ praksis, ikke udelukker, at EU-retten i givet fald kræver, at der drages visse konsekvenser af en gentagelse af et uforholdsmæssigt stort antal afgiftsprocedurer, inden der træffes en afgørelse i overensstemmelse med direktiv 2006/112, eller af den omstændighed, at den samlede varighed af suspensionerne af den frist, inden for hvilken skatte- og afgiftsmyndighedens momsansættelsesret er forældet, er for lang.

53 Når en national myndighed gennemfører EU-retten over for en person, har sidstnævnte i kraft af retten til god forvaltning, som afspejler et EU-retligt princip, således ret til at få sin situation behandlet inden for en rimelig frist (jf. i denne retning dom af 14.5.2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, præmis 43), og i tilfælde af domstolsprøvelse ret til i overensstemmelse med artikel 47, stk. 2, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, at få pådømt sin sag inden for en rimelig frist.

54 Når sagsbehandlingen vedrørende en afgiftspligtig persons situation i lyset af reglerne i det fælles momssystem er blevet genåbnet, kræver princippet om god forvaltningsskik og artikel 47 i

chartret om grundlæggende rettigheder følger, at varigheden af en sådan fornyet sagsbehandling og i givet fald den efterfølgende domstolsprøvelse ikke er urimelig, henset til omstændighederne i den konkrete sag.

55 Selv om ethvert forgæves forsøg fra skatte- og afgiftsmyndighedens side på at efterkomme en domstolsafgørelse, der anvender EU-retlige bestemmelser, og den deraf følgende forlængelse af den administrative procedure varighed ikke kan udgøre en tilsidesættelse af EU-retten, kan dette derimod være tilfældet, når denne administrative procedure har måttet gentages som følge af denne myndigheds åbenbare tilsidesættelse af en afgørende præmis i en domstolsafgørelse vedrørende den nævnte administrative procedure, for så vidt som denne præmis er blevet klart og udtrykkeligt anført i denne domstolsafgørelse.

56 Når dette er sagt, skal det bemærkes, at en urimeligt lang sagsbehandlingstid, uanset om det er en administrativ sag eller retssag, kun kan begrunde en annulation af den afgørelse, der er truffet ved sagsbehandlingens afslutning, såfremt sagens varighed har haft en indvirkning på den berørte persons mulighed for at forsvare sig (jf. i denne retning dom af 26.11.2013, Gascogne Sack Deutschland mod Kommissionen, C-40/12 P, EU:C:2013:768, præmis 81, og af 8.5.2014, Bolloré mod Kommissionen, C-414/12 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:301, præmis 84).

57 For så vidt som de afgiftspligtige personer, mens forældelsesfristen løber, må forvente, at deres retsstilling på grundlag af deres momsangivelse kan anfægtes, og at de, når skatte- og afgiftsmyndigheden underretter dem om en genoptagelse af sagsbehandlingen for at undersøge denne retsstilling, kan blive nødsaget til at begrunde oplysningerne i deres momsangivelse, og endelig, at de, når de anlægger søgsmål til prøvelse af den berigtigede afgiftsansættelse, der er udstedt efter afslutningen af denne sagsbehandling, skal godtgøre rigtigheden af deres påstand ved at fremlægge de behørig beviser, påhviler det dem at sørge for at opbevare alle relevante bilag vedrørende deres angivelse, indtil afgiftsafgørelserne bliver endelige. I betragtning af angivelsens og dokumentationens afgørende rolle i det fælles momssystem med henblik på at fastslå, at de afgiftspligtige personers angivelser er korrekte, er det således kun under særlige omstændigheder, at det kan godtgøres, at den urimeligt lange varighed af en administrativ sag eller en retssag kan have påvirket den berørte persons mulighed for at forsvare sig.

58 I det foreliggende tilfælde fremgår det ikke af de sagsakter, som Domstolen råder over, at den forelæggende rets vurdering af gyldigheden af den tredje administrative afgørelse i anden instans udelukkende afhænger af beviser, der ikke er omfattet af den forpligtelse, der er nævnt i den foregående præmis, og som på grund af gentagelsen af skatteprocedurerne eller den samlede varighed af forældelsesfristens suspension efterfølgende er forsvundet.

59 Det tilkommer ikke desto mindre denne ret at afgøre, om disse talrige gentagelser af den administrative procedure og suspensionerne af forældelsesfristen, navnlig henset til omstændighederne i den foreliggende sag, kan karakteriseres som en tilsidesættelse fra skatte- og afgiftsmyndighedernes eller de nationale domstoles side af deres forpligtelser til henholdsvis at sikre en god forvaltning og at træffe afgørelse inden for en rimelig frist, hvilken tilsidesættelse desuden har påvirket den pågældendes mulighed for at forsvare sig.

60 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at retssikkerhedsprincippet og effektivitetsprincippet i EU-retten skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning og den hermed forbundne administrative praksis, hvorefter forældelsesfristen for skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte afgiften i momssager suspenderes, så længe domstolsprøvelserne varer, uanset hvor mange gange den administrative skatte- og afgiftsprocedure har skullet gentages efter domstolsprøvelserne, og uden en øvre grænse for fristsuspensionernes samlede varighed, herunder i en situation, hvor den ret, der skal prøve en afgørelse truffet af skatte- og afgiftsmyndigheden i forbindelse med en gentagen

procedure, der er gennemført efter en tidligere domstolsafgørelse, konstaterer, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke har overholdt retningslinjerne i denne domstolsafgørelse.

Sagsomkostninger

61 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Retssikkerhedsprincippet og effektivitetsprincippet i EU-retten skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning og den hermed forbundne administrative praksis, hvorefter forældelsesfristen for skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte afgiften i sager om merværdiafgift suspenderes, så længe domstolsprøvelserne varer, uanset hvor mange gange den administrative skatte- og afgiftsprocedure har skullet gentages efter domstolsprøvelserne, og uden en øvre grænse for fristsuspensionernes samlede varighed, herunder i en situation, hvor den ret, der skal prøve en afgørelse truffet af skatte- og afgiftsmyndigheden i forbindelse med en gentagen procedure, der er gennemført efter en tidligere domstolsafgørelse, konstaterer, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke har overholdt retningslinjerne i denne domstolsafgørelse.

Underskrifter

* Processprog: ungarsk.