

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

13 päivänä heinäkuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään mahdollisuudesta keskeyttää veroviranomaisen toimia koskevan vanhentumisajan kulumisen ilman ajallista rajoitusta, jos asia käsitellään tuomioistuimessa – Uudelleen toimitettu verotusmenettely – Asetus N:o 2988/95 – Soveltamisala – Oikeusvarmuuden periaate ja unionin oikeuden tehokkuusperiaate

Asiassa C-615/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Szegedi Törvényszék (Szegedin alioikeus, Unkari) on esittänyt 4.10.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.10.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Napfény-Toll Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan (esittelevä tuomari), presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa viidennen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit D. Gratsias, M. Ilešić ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: A. Rantos,

kirjaaja: hallintovirkamies I. Illéssy,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.11.2022 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Napfény-Toll Kft., edustajinaan L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy ja Gy. Tiborfi, ügyvédek,
- Unkarin hallitus, asiamiehinnään M. Z. Fehér ja R. Kissné Berta,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään A. Ballesteros Panizo,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään F. Blanc, J. Jokubauskaitis ja A. Sipos,

kuultuaan julkisasiamiehen 2.2.2023 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee oikeusvarmuuden periaatteen ja unionin oikeuden tehokkuusperiaatteen tulkintaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) soveltamisen yhteydessä.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Napfény-Toll Kft. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto, Unkari) ja joka koskee kyseisen yhtiön oikeutta vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka se on velvollinen maksamaan, vuoden 2010 kesäkuussa sekä vuoden 2010 marraskuun ja vuoden 2011 syyskuun välisenä aikana tehdyistä tavaroiden eri hankinnoista maksettava arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan kahdeksannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Euroopan yhteisöjen omien varojen järjestelmästä 29.9.2000 tehdyn neuvoston päätöksen 2000/597/EY, Euratom mukaan Euroopan yhteisöjen talousarvio on muista tuloista riippumatta rahoitettava kokonaan Euroopan yhteisöjen omin varoin. Näihin varoihin sisältyvät muun muassa arvonlisäverosta kertyvät varat, jotka saadaan soveltamalla yhteistä verokantaa yhtenäisesti määrättyyn arviointiperusteeseen yhteisön säännösten mukaisesti.”

Asetus (EY, Euratom) N:o 2988/95

4 Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta 18.12.1995 annetun neuvoston asetuksen (EY, Euratom) N:o 2988/95 (EYVL 1995, L 312, s. 1) 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamiseksi annetaan yleinen säännöstö yhteisön oikeuteen kohdistuvia väärinkäytöksiä [koskevista] yhtenäisistä tarkastuksista sekä hallinnollisista toimenpiteistä ja seuraamuksista.

2. Väärinkäytösten tunnusmerkit toteuttaa jokainen yhteisön oikeuden säännöksen tai määräyksen rikkominen, joka johtuu taloudellisen toimijan teosta tai laiminlyönnistä ja jonka tuloksena on tai voisi olla vahinko yhteisöjen yleiselle talousarviolle tai yhteisöjen hoidossa oleville talousarvioille, joko suoraan yhteisöjen puolesta kannettujen omien varojen vähenemisen tai lakkaamisen taikka perusteettoman menon takia.”

5 Kyseisen asetuksen 3 artiklan 1 ja 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Seuraamusmenettelyn vanhentumisaika on neljä vuotta 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta väärinkäytöksestä. – –

Jatkuvien tai toistuvien väärinkäytösten osalta vanhentumisaika alkaa kulua siitä päivästä, jona väärinkäyttö on päättynyt. Monivuotisten ohjelmien suhteen vanhentumisaika jatkuu kaikissa tapauksissa ohjelman lopulliseen päättymiseen.

Seuraamusmenettelyn vanhentuminen keskeytyy, kun toimivaltainen viranomainen antaa asianomaiselle henkilölle tiedoksi tutkimuksen tai menettelyn vireilletulon, joka liittyy väärinkäyttöön. Vanhentumisaika alkaa kulua uudelleen jokaisesta keskeyttävästä toimesta.

Vanhentumisaika päättyy kuitenkin viimeistään sinä päivänä, jona kaksinkertaisen vanhentumisajan pituinen aika päättyy ilman, että toimivaltainen viranomais on määrännyt seuraamuksesta, paitsi niissä tapauksissa, joissa hallinnollinen menettely on keskeytetty 6 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

— —

3. Jäsenvaltiot säilyttävät mahdollisuuden soveltaa tämän artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettyä pitempää määräaika.

Päätös 2007/436/EY

6 Euroopan yhteisöjen omien varojen järjestelmästä 7.6.2007 tehdyn neuvoston päätöksen 2007/436/EY, Euratom (EUVL 2007, L 163, s. 17), jolla kumottiin ja korvattiin päätös 2000/597, 2 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Euroopan unionin yleiseen talousarvioon otettavia omia varoja ovat tulot, jotka kertyvät:

— —

b) yhdenmukaisen, kaikkien jäsenvaltioiden osalta voimassa olevan verokannan soveltamisesta alv-määräytymisperusteeseen, joka on määritetty jäsenvaltioille yhdenmukaisesti yhteisön sääntöjä noudattaen — —”

Unkarin oikeus

Verotusta koskevien vanhentumisaikojen keskeytymistä koskeva lainsäädäntö

7 Verotusmenettelyistä vuonna 2003 annetun lain nro XCII (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) (Magyar Közlöny 2003/131 (XI.14)), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä vanha verotusmenettelylaki), 164 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Oikeus veron määräämiseen vanhentuu viidessä vuodessa sen kalenterivuoden viimeisestä päivästä, jonka aikana kyseistä veroa koskeva ilmoitus tai tiedoksianto olisi pitänyt tehdä tai, jollei ilmoitusta tai tiedoksiantoa ole tehty, jonka aikana vero olisi pitänyt maksaa.

— —

(5) Jos veroviranomaisen päätös saatetaan tuomioistuimen tutkittavaksi, oikean maksettavan veron määrän määräämistä koskevan oikeuden vanhentumisaika lakkaa kulumasta siitä lähtien, kun toisen asteen veroviranomaisen päätöksestä on tullut lopullinen, siihen saakka, kun tuomioistuimen ratkaisusta tulee lainvoimainen tai, jos tuomioistuimen ratkaisuun haetaan muutosta, kun muutoksenhakuasia on ratkaistu.”

8 Vanha verotusmenettelylaki on kumottu ja korvattu 1.1.2018 alkaen verohallinnosta vuonna 2017 annetun lain nro CLI (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény) (Magyar Közlöny 2017/192), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiansa, ja verotusmenettelyistä vuonna 2017 annetun lain nro CL (az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény) (Magyar Közlöny 2017/192), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiansa (jäljempänä uusi verotusmenettelylaki), säännöksillä.

9 Uuden verotusmenettelylain 203 §:n 3 momentissa toistetaan olennaisilta osin vanhan verotusmenettelylain 164 §:n sisältö. Kyseisen 203 §:n 3 momentin mukaan on niin, että jos

verovelvollinen on nostanut hallinnollisen kanteen veroviranomaisen päätöksestä, oikean maksettavan veron määrän määrittämisestä koskevan veroviranomaisen oikeuden vanhentumisajan kulumisen keskeytyy siitä päivästä, kun toisen asteen veroviranomaisen päätöksestä on tullut lopullinen, siihen päivään saakka, kun tuomioistuimen ratkaisusta tulee lainvoimainen tai, jos tuomioistuimen ratkaisuun haetaan muutosta, siihen päivään saakka, kun muutoksenhakuasia on ratkaistu.

10 Uuden verotusmenettelylain 203 §:n 7 momentin c kohdassa säädetään, että vanhentumisaika pitenee 12 kuukaudella muun muassa, jos veroviranomaisen päätöksestä nostetun hallinnollisen kanteen johdosta asiaa käsittelevä tuomioistuin määrää uuden menettelyn aloitettavaksi.

11 Uuden verotusmenettelylain 271 §:n 1 momentin mukaan tämän uuden lain säännöksiä, sen 203 §:n 7 momentin c kohdan säännökset mukaan lukien, on sovellettava lain voimaantulon jälkeen aloitettuihin tai uudelleen toimitettuihin menettelyihin.

Oikeuskäytäntö, joka koskee verotusta koskevien vanhentumisaikojen keskeytymistä koskevan lainsäädännön soveltamista

12 Kúria (ylin tuomioistuin, Unkari) totesi tuomiossa Kfv.I.35.343/2019/11 verotusta koskevien vanhentumisaikojen keskeytymistä koskevan lainsäädännön tavoitteesta seuraavaa:

”Vanhan verotusmenettelylain yhteydessä vanhentumisajan kulumisen keskeytymisen ja vanhentumisajan pidentymisen edellytyksenä on nimenomaan ’tuomioistuinvalvonnan’ olemassaolo eikä sen päätteeksi annettavan ratkaisun sisältö. Tuomioistuinvalvonta alkaa kanteen nostamisella – – Pätemättömällä päätöksellä ei pätemättömyyden toteamisen jälkeen voi olla mitään taannehtivia vaikutuksia; veroviranomainen voi kuitenkin tuomioistuinvalvonnan perusteella tehdä kyseisen vanhan verotusmenettelylain mukaisessa määräajassa päätöksen, jolla on oikeusvaikutuksia.”

13 Alkotmánybíróság (perustuslakituomioistuin, Unkari) kumosi 25.1.2022 eli ennakkoratkaisupyynnön esittämisen jälkeen antamallaan ratkaisulla uuden verotusmenettelylain 271 §:n 1 momentin siltä osin kuin siihen sisältyi termi ”uudelleen toimitetut”, ja se perusteli ratkaisunsa lähinnä sillä, että tämän termin vaikutuksena oli, että uuden verotusmenettelylain 203 §:n 7 momentin c kohdassa säädetty vanhentumisajan pidennys tuli taannehtivasti sovellettavaksi vireillä olleisiin uudelleen toimitettaviin menettelyihin.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

14 Napfény-Toll vähensi sen arvonlisäveron määrästä, jonka se oli velvollinen maksamaan, vuoden 2010 kesäkuussa sekä vuoden 2010 marraskuun ja vuoden 2011 syyskuun välisenä aikana tekemistään eri tavarahankinnoista maksamansa arvonlisäveron määrän.

15 Vuoden 2011 joulukuussa Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon Budapestin eteläisen alueen viranomainen, Unkari) aloitti ensimmäisen asteen viranomaisena verotarkastuksen, joka annettiin tiedoksi Napfény-Tollille 13.12.2011.

16 Tämän verotarkastuksen päätteeksi kyseinen viranomainen katsoi, että osaa Napfény-Tollin kyseessä olevilta ajanjaksoilta vähentämän veron määrästä ei olisi pitänyt vähentää, koska tietyt laskut, joihin tässä tarkoituksessa vedottiin, eivät vastanneet mitään todellista liiketoimea ja muilla niistä osallistuttiin Napfény-Tollin tiedossa olleeseen veropetokseen. Näin ollen kyseinen viranomainen vaati 8.10.2015 tekemässään päätöksessä (jäljempänä ensimmäisen asteen

veroviranomaisen hallintopäätös) Napfény-Tollia maksamaan yhteensä 144 785 000 Unkarin forintin (HUF) (n. 464 581 euron) suuruisen verovelan ja määräsi sille 108 588 000 HUF:n (n. 348 433 euron) suuruisen seuraamusmaksun ja 46 080 000 HUF:n (n. 147 860 euron) suuruisen viivästysseuraamuksen.

Toisen asteen veroviranomaisen ensimmäinen hallintopäätös

17 Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon Keski-Unkarin alueellinen pääosasto, Unkari) (jäljempänä Keski-Unkarin alueellinen veroviranomainen), josta on tullut kansallisen vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto, jonka käsiteltäväksi Napfény-Toll teki oikaisuvaatimuksen, kumosi toisen asteen veroviranomaisena 11.11.2015 tekemällään päätöksellä, joka annettiin tiedoksi 14.12.2015 (jäljempänä toisen asteen veroviranomaisen ensimmäinen hallintopäätös), ensimmäisen asteen veroviranomaisen hallintopäätöksen Napfény-Tollille määrätyn viivästysseuraamuksen osalta ja hylkäsi tämän oikaisuvaatimuksen muilta osin. Napfény-Toll nosti kanteen toisen asteen veroviranomaisen ensimmäisestä hallintopäätöksestä.

18 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) kumosi 2.3.2018 antamallaan tuomiolla, joka tuli lainvoimaiseksi samana päivänä, toisen asteen veroviranomaisen ensimmäisen hallintopäätöksen ja määräsi verotusmenettelyn toimitettavaksi uudelleen. Tuomionsa perusteluna Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság totesi, että se oli havainnut, että kyseisen ensimmäisen hallintopäätöksen perustelut olivat ristiriitaiset. Vaikka mainitussa hallintopäätöksessä todettiin tosiseikkoja, jotka erosivat ensimmäisen asteen veroviranomaisen hallintopäätöksessä todetuista tosiseikoista, siinä nimittäin katsottiin samanaikaisesti, että ensimmäisen asteen veroviranomainen oli todennut tosiseikat asianmukaisesti.

Toisen asteen veroviranomaisen toinen hallintopäätös

19 Keski-Unkarin alueellinen veroviranomainen vahvisti 5.3.2018 tekemällään päätöksellä, joka annettiin tiedoksi Napfény-Tollille 7.3.2018 (jäljempänä toisen asteen veroviranomaisen toinen hallintopäätös), ensimmäisen asteen veroviranomaisen hallintopäätöksen olennaisilta osin. Se alensi kuitenkin Napfény-Tollille määrätyn viivästysseuraamuksen määrää.

20 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, jossa Napfény-Toll nosti kanteen, kumosi 5.7.2018 antamallaan tuomiolla, joka tuli lainvoimaiseksi samana päivänä, toisen asteen veroviranomaisen toisen hallintopäätöksen ja määräsi verotusmenettelyn toimitettavaksi uudelleen yhtäältä sillä perusteella, että toisen asteen veroviranomaisen toisessa hallintopäätöksessä, joka tehtiin 2.3.2018 annetun tuomion julistamisen jälkeisenä ensimmäisenä arkipäivänä, toistettiin suurelta osin sanatarkasti toisen asteen veroviranomaisen ensimmäinen hallintopäätös esittämättä kuitenkaan, missä määrin tämä toinen hallintopäätös muutti ensimmäisen asteen veroviranomaisen hallintopäätöksessä esitettyä toteamusta, koska tästä 2.3.2018 annetusta tuomiosta tehdyt päätelmät olivat näin ollen vain muodollisia, ja toisaalta toisen asteen veroviranomaisen toisessa hallinnollisessa päätöksessä oli edelleen ristiriitaisia toteamuksia kyseessä olevien liiketoimien todellisuudesta.

21 Veroviranomaisen valituksen johdosta Kúria vahvisti 30.1.2020 antamallaan tuomiolla 5.7.2018 annetun tuomion sisällön kahdesta syystä. Siltä osin kuin toisen asteen veroviranomaisen toisen hallintopäätöksen perusteluissa toistettiin toisen asteen veroviranomaisen ensimmäisen hallintopäätöksen perustelut, Kúria katsoi yhtäältä, että Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság oli perustellusti todennut, että Keski-Unkarin alueellinen veroviranomainen ei ollut noudattanut 2.3.2018 annetussa tuomiossa sitovasti vahvistettuja kannanottoja. Kuten kyseinen viranomainen on väittänyt, sillä oli tosin käytettävissään vain vähän

aikaa ennen veron määräämistä koskevan oikeuden ja siten tilitettävän arvonlisäveron määrän vanhentumista, mutta tällainen seikka ei vapauttanut sitä täyttämästä lakisääteisiä velvoitteitaan. Toisaalta Kúria katsoi F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságin tavoin, että toisen asteen veroviranomaisen toisen hallintopäätöksen perustelut olivat ristiriitaiset.

Toisen asteen veroviranomaisen kolmas hallintopäätös

22 Keski-Unkarin alueellinen veroviranomainen vahvisti 6.4.2020 tekemällään päätöksellä (jäljempänä toisen asteen veroviranomaisen kolmas hallintopäätös) ensimmäisen asteen veroviranomaisen hallintopäätöksen mutta muutti samalla Napfény-Tollille määrätyn viivästysseuraamuksen määrää. Tämä viranomainen perusteli kantaansa sillä, ettei se ollut todennut tosiseikkoja, jotka ovat ristiriidassa ensimmäisen asteen veroviranomaisen hallinnollisessa päätöksessä asianmukaisesti vahvistettujen tosiseikkojen kanssa.

23 Napfény-Toll nosti tästä toisen asteen veroviranomaisen kolmannesta hallintopäätöksestä kanteen Szegedi Törvényszékissä (Szegedin alueellinen alioikeus, Unkari), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, muun muassa sillä perusteella, että vanhan verotusmenettelylain 164 §:n 1 ja 5 momentissa säädetään, että veroviranomaisen oikeus tilitettävien arvonlisäveron määräen määräämiseen vanhentuu viidessä vuodessa sen kalenterivuoden viimeisestä päivästä, jonka aikana kyseistä veroa koskeva ilmoitus tai tiedoksianto on tehty tai, jollei ilmoitusta tai tiedoksiantoa ole tehty, jonka aikana kyseinen vero olisi pitänyt maksaa. Veroviranomaisen oikeus tilitettävien arvonlisäveron määräen määräämiseen kuitenkin lakkasi kyseisten ajanjaksojen osalta ennen toisen asteen veroviranomaisen kolmannen hallintopäätöksen tekopäivää. Napfény-Toll nimittäin katsoo, että toistuvat päätökset ovat ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen, jota vanhentumisella on tarkoitus suojata, kanssa. Näin on etenkin siksi, että pääasiassa on niin, että jos uudelleen toimitettuun menettelyyn oli ryhdytty toisen kerran, tämä johtui siitä, että Keski-Unkarin alueellinen veroviranomainen ei ollut noudattanut ensimmäiseen tuomioistuinratkaisuun sisältyneitä kannanottoja. Pääasiassa kyseessä oleva menettely oli siis kyseisen viranomaisen virheen vuoksi jatkunut lähes kymmenen vuotta Napfény-Tollille tiedoksi annetun verotarkastuksen aloittamisesta alkaen.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tässä yhteydessä, että vanhan verotusmenettelylain 164 §:n 5 momentissa ei säädetä ylärajaa veroviranomaisen uudelleen toimittamien menettelyiden lukumäärälle eikä tällaisen menettelyn keskeytymisen yhteenlasketulle kestolle. Kúrian oikeuskäytännön mukaan vanhentumisaika keskeytyy veroviranomaisen päätökseen kohdistuvan tuomioistuinvalvonnan koko keston ajaksi. Tästä seuraa, että vanhentumisaajan keskeytymiselle ei ole asetettu ajallista rajoitusta tuomioistuinvalvonnan yhteydessä, joten veroviranomaisen oikeutta tilitettävien arvonlisäveron määräen määräämiseen voitaisiin jatkaa useilla vuosilla tai ääritapauksissa jopa kymmenillä vuosilla. Tästä syystä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön ja siihen liittyvän hallinnollisen käytännön yhteensopivuutta oikeusvarmuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen kanssa.

25 Tässä tilanteessa Szegedi Törvényszék on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [unionin oikeuteen] kuuluvia oikeusvarmuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa ei jätetä tuomioistuimelle mitään harkintavaltaa, kuten [vanhan verotusmenettelylain] 164 §:n 5 momentin säännökselle, ja tähän lainsäädäntöön perustuvalle käytännölle, joiden mukaan arvonlisäverotusta koskevissa asioissa määrääjan, jossa verohallinnon oikeus veron määräämiseen vanhentuu, kuluminen keskeytyy tuomioistuinmenettelyjen koko keston ajaksi siitä riippumatta, montako kertaa asia käsitellään uudelleen hallinnollisessa verotusmenettelyssä, ja ilman keskeytysten yhteenlaskettua

enimmäisaikaa silloin, kun asia saatetaan toistuvasti tuomioistuimen käsiteltäväksi muun muassa siinä tapauksessa, että aikaisemman tuomioistuinratkaisun jälkeisessä uudessa menettelyssä tehtyä veroviranomaisen päätöstä käsittelevä tuomioistuin toteaa, ettei veroviranomainen ole noudattanut kyseiseen tuomioistuinratkaisuun sisältyviä kannanottoja, eli asian uusi käsittely tuomioistuimessa on johtunut veroviranomaisen virheestä?”

Ennakkoratkaisupyyntöön esittämisen jälkeinen menettely

26 Ennakkoratkaisupyyntöön esittämisen jälkeen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toimitti unionin tuomioistuimelle 3.5.2022 päivätyllä kirjeellä jäljennöksen Alkotmánybíróságin 25.1.2022 tekemästä ratkaisusta, jolla tämä kumosi uuden verotusmenettelylain 271 §:n 1 momentin siltä osin kuin kyseiseen säännökseen sisältyi ilmaisu ”uudelleen toimitetut” ja jäljennöksen Alkotmánybíróságin 26.4.2022 tekemästä toisesta vastaavasta ratkaisusta.

27 Unionin tuomioistuin kehotti 30.6.2022 päivätyllä kirjeellä ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta vahvistamaan tiettyjen tämän viimeksi mainitun alun perin toimittamien tietojen perusteella, että Alkotmánybíróságin tehtyä ratkaisun, jolla kumottiin uuden verotusmenettelylain 271 §:n 1 momentti siltä osin kuin tähän säännökseen sisältyi termi ”uudelleen toimitetut”, pääasiassa kyseessä oleva menettely ei ollut joka tapauksessa vanhentunut.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin totesi 7.7.2022 päivätyssä kirjeessä, että Alkotmánybíróságin ratkaisun ainoa vaikutus oli, että veroviranomaisen oikeus kannettavan arvonlisäveron määrän määräämiseen, joka oli tilitettävä verovuodelta 2010, vanhentui. Verovuoden 2011 osalta kyseinen tuomioistuin totesi sitä vastoin, että se arvioi sitä, onko tämä verohallinnon oikeus vanhentunut vai ei, unionin tuomioistuimen esitettyyn kysymykseen antaman vastauksen perusteella.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko oikeusvarmuuden periaatetta ja unionin oikeuden tehokkuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle ja siihen liittyvälle hallinnolliselle käytännölle, joiden mukaan arvonlisäverotusta koskevissa asioissa määrääajan, jossa verohallinnon oikeus kyseisen veron määräämiseen vanhentuu, kulumisen keskeytyy tuomioistuinmenettelyjen koko keston ajaksi siitä riippumatta, montako kertaa sama hallinnollinen verotusmenettely on toimitettu uudelleen tällaisten tuomioistuinmenettelyiden johdosta, ja ilman keskeytysten yhteenlaskettua enimmäisaikaa, myös siinä tapauksessa, että aikaisemman tuomioistuinratkaisun jälkeisessä uudelleen toimitetussa menettelyssä tehtyä veroviranomaisen päätöstä käsittelevä tuomioistuin toteaa, ettei kyseinen veroviranomainen ole noudattanut kyseiseen tuomioistuinratkaisuun sisältyviä kannanottoja.

30 Aluksi on todettava, että unionin oikeuden nykytilassa ei vahvisteta määrääaikaa, jonka kuluessa verohallinnon oikeus arvonlisäveron määräämiseen vanhentuu, eikä varsinkaan täsmennetä, missä tilanteissa tällaisen määrääajan kulumisen on keskeytettävä.

31 Asetuksessa N:o 2988/95, johon on vedottu unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa, asetetaan tosin tiettyjä vaatimuksia, jotka koskevat tässä asetuksessa tarkoitettuja väärinkäytöksiä koskevien seuraamusmenettelyjen vanhentumisaikojen laskemista ja keskeytymistä. Kyseisen asetuksen 1 artiklan 2 kohdasta seuraa kuitenkin, että sitä sovelletaan vain, jos unionin talousarviolle aiheutuu vahinkoa ”suoraan unionin puolesta kannettujen” omien varojen vähenemisen tai lakkaamisen takia. Vaikka direktiivin 2006/112 johdanto-osan kahdeksannesta perustelukappaleesta ja päätöksen 2007/436 2 artiklan 1 kohdan b alakohdasta ilmenee, että unionin omia varoja ovat tulot, jotka kertyvät yhdenmukaisen, kaikkien jäsenvaltioiden osalta

voimassa olevan verokannan soveltamisesta arvonlisäveron määräytymisperusteeseen siten, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä katsotaan, että arvonlisäverotulojen kantaminen sovellettavan unionin oikeuden mukaisesti ja vastaavien arvonlisäveroon perustuvien omien varojen tulouttaminen unionin talousarvioon liittyvät suoraan toisiinsa (tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 26 kohta), on kuitenkin niin, ettei arvonlisäveroa voida katsoa kannetuksi suoraan unionin puolesta asetuksen N:o 2988/95 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla.

32 Yhtäältä nimittäin verovelvolliset keräävät tämän veron, ja vasta sen jälkeen ne tilittävät sen jäsenvaltioille. Toisaalta arvonlisäverosta kertyvien omien varojen lopullisesta yhdenmukaisesta kantomenettelystä 29.5.1989 annetun neuvoston asetuksen (ETY, Euratom) N:o 1553/89 (EYVL 1989, L 155, s. 9) 1 artiklan mukaisesti arvonlisäveroon perustuvat unionin omat varat eivät ole pelkästään prosenttiosuus tosiasiallisesti kannetuista arvonlisäverotuloista, vaan ne perustuvat jäsenvaltioiden yhdenmukaisen arvonlisäverokannan soveltamiseen, joka puolestaan lasketaan kyseisen asetuksen 3 artiklan mukaisesti ja johon sovelletaan mainitun asetuksen säännöksissä säädettyjä eri mukautuksia.

33 Tältä osin on todettava, että unionin tuomioistuin on toki katsonut, että Euroopan unionista tehdyn sopimuksen K.3 artiklan perusteella tehtyä, Luxemburgissa 26.7.1995 allekirjoitettua yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamista koskevaa yleissopimusta (EYVL 1995, C 316, s. 48) sovelletaan petostapauksissa, jotka koskevat tuloja, jotka ovat peräisin unionin sääntöjen mukaisesti määritetyn yhdenmukaisen arvonlisäverokannan soveltamisesta. Mainitun yleissopimuksen 1 artiklaan ei kuitenkaan sisälly, toisin kuin asetuksen N:o 2988/95 1 artiklan 2 kohtaan, jonka sanamuoto on selvä, edellytystä, joka koskee kyseisten tulojen kantamista suoraan unionin puolesta (ks. vastaavasti tuomio 8.9.2015, Taricco ym., C-105/14, EU:C:2015:555, 41 kohta).

34 Koska sovellettavia unionin oikeuden säännöksiä ei ole, jäsenvaltioiden tehtävänä on laatia ja soveltaa vanhentumissääntöjä, jotka koskevat verohallinnon oikeutta määrittää maksettava arvonlisävero, mukaan lukien säännöt, jotka koskevat tämän vanhentumisaajan keskeyttämistä ja/tai katkaisemista (ks. analogisesti tuomio 21.1.2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, 45 kohta).

35 Vaikka näiden sääntöjen laatiminen ja soveltaminen kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on kuitenkin tätä toimivaltaa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta, jossa edellytetään sellaisten kohtuullisten määräaikojen asettamista, joilla suojataan sekä verovelvollista että kyseistä viranomaista (ks. analogisesti tuomio 8.9.2011, Q-Beef ja Bosschaert, C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, 36 kohta).

36 Unionin tuomioistuin on todennut tältä osin, että viiden vuoden vanhentumisaika, jota sovelletaan liikaa maksettujen arvonlisäverojen palauttamishakemuksiin ja joka alkaa kulua sen kalenterivuoden lopusta, jolloin veron maksamiselle asetettu määräaika päättyi, oli unionin oikeuden mukainen (ks. vastaavasti tuomio 20.12.2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, 43 kohta).

37 Tämän oikeuskäytännön perusteella määräaika, jonka kuluessa verohallinnon oikeus arvonlisäveron määrittämiseen vanhentui ja joka – kuten pääasiassa – oli viisi vuotta sen kalenterivuoden viimeisestä päivästä, jonka aikana kyseistä veroa koskeva ilmoitus tai tiedoksianto olisi pitänyt tehdä, tai, jos tällaista ilmoitusta tai tiedoksiantoa ei ole tehty, viisi vuotta sen kalenterivuoden viimeisestä päivästä, jonka aikana vero olisi pitänyt maksaa, on analogisesti pidettävä unionin oikeuden mukaisena.

38 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko oikeusvarmuuden

periaatetta ja tehokkuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että tällainen vanhentumisaika voidaan keskeyttää tuomioistuinmenettelyjen koko keston ajaksi.

39 Ensinnäkin on muistutettava, että oikeusvarmuuden periaate on osa unionin oikeusjärjestystä ja että jäsenvaltioiden on tämän vuoksi noudatettava sitä tämän tuomion 31 ja 32 kohdassa tarkoitettua toimivaltaa käyttäessään (ks. vastaavasti tuomio 10.12.2015, Veloserviss, C?427/14, EU:C:2015:803, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 20.5.2021, BTA Baltic Insurance Company, C?230/20, ei julkaistu, EU:C:2021:410, 45 kohta).

40 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeusvarmuuden periaatteen tarkoituksena on taata oikeudellisten tilanteiden ja suhteiden ennakoitavuus, ja se edellyttää erityisesti, ettei verovelvollisen tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa niiden oikeuksien ja velvollisuuksien osalta, joita tällä on vero- tai tullihallintoa kohtaan (tuomio 10.12.2015, Veloserviss, C?427/14, EU:C:2015:803, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), mikä merkitsee, jotta verovelvollinen voi tehokkaasti vedota kyseisen periaatteen soveltamiseen, että tämä voi vedota tiettyyn oikeudelliseen tilanteeseen.

41 Koska veroviranomainen on ennen tätä varten säädetyn vanhentumisaajan päättymistä ilmoittanut asianomaiselle verovelvolliselle aikomuksestaan tarkastella uudelleen tämän verotuksellista tilannetta ja siten implisiittisesti peruuttaa päätöksensä hyväksyä sen ilmoitus, kyseinen verovelvollinen ei voi enää vedota kyseisen ilmoituksen perusteella syntyneeseen tilanteeseen, joten tällaisessa tilanteessa ja muiden olosuhteiden puuttuessa ei voida katsoa, että oikeusvarmuuden periaatetta on loukattu (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, 40 kohta).

42 Koska oikeusvarmuuden periaatteen soveltamisesta johtuvat vaatimukset eivät ole ehdottomia, jäsenvaltioiden on lisäksi huolehdittava siitä, että ne suhteutetaan niihin muihin vaatimuksiin, jotka johtuvat siitä, että ne ovat osa unionia, erityisesti SEU 4 artiklan 3 kohdassa muistutettuihin vaatimuksiin, joiden mukaan niiden on toteutettava kaikki yleis- tai erityistoimenpiteet, joilla voidaan varmistaa perussopimuksista tai toimielinten niiden nojalla antamista toimista johtuvien velvoitteiden täyttäminen. Näin ollen kansalliset säännöt, joissa vahvistetaan yksityiskohtaiset säännöt, jotka koskevat sen vanhentumisaajan keskeyttämistä, jonka kuluessa verohallinnolla on oikeus määrittää maksettava arvonlisävero, on laadittava siten, että saavutetaan tasapaino yhtäältä kyseisen periaatteen soveltamiseen liittyvien vaatimusten ja toisaalta niiden vaatimusten välillä, jotka mahdollistavat direktiivin 2006/112 tosiasiallisen ja tehokkaan täytäntöönpanon, ja tätä tasapainoa on arvioitava ottamalla huomioon kaikki kansallisen vanhentumisjärjestelmän osatekijät (ks. analogisesti tuomio 21.1.2021, Whiteland Import Export, C?308/19, EU:C:2021:47, 49 ja 50 kohta).

43 Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaileman kaltaiset kansalliset säännökset ja kansallinen hallinnollinen käytäntö, joiden soveltamisen ennakoitavuutta suhteessa hallinnon asiakkaisiin ei ole riitautettu pääasiassa, voivat johtaa tällaisen vanhentumisaajan keston pidentymiseen, niillä ei kuitenkaan lähtökohtaisesti voida kyseenalaistaa asianomaisten verovelvollisten tilannetta loputtomiin. Tällaisella keskeyttämisellä voidaan sitä vastoin välttää se, että direktiivin 2006/112 tosiasiallinen ja tehokas täytäntöönpano voitaisiin vaarantaa viivyttelytarkoituksessa nostettavilla kanteilla ja että täytäntöönpano sitten vaarantuisi sen vuoksi, että on olemassa systeeminen riski siitä, että kyseisen direktiivin rikkomisen muodostavat teot jäävät rankaisematta (ks. analogisesti tuomio 21.1.2021, Whiteland Import Export, C?308/19, EU:C:2021:47, 53 ja 56 kohta).

44 Näin ollen on todettava, että oikeusvarmuuden periaate ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle ja hallinnolliselle käytännölle, joiden mukaan määräaika, jonka kuluessa verohallinnon oikeus arvonlisäveron määrittämiseen vanhenee, keskeytyy

tuomioistuinmenettelyjen koko keston ajaksi riippumatta siitä, kuinka monta kertaa kyseessä oleva hallinnollinen verotusmenettely on näiden menettelyiden johdosta pitänyt toimittaa uudelleen, ja ilman keskeytysten yhteenlaskettua enimmäisaikaa.

45 Toiseksi tehokkuusperiaatteesta, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on myös viitannut kysymyksessään, on muistutettava, että sillä rajataan yhdessä vastaavuusperiaatteen kanssa, jonka noudattamista kyseinen tuomioistuin ei ole kyseenalaistanut, menettelyllistä itsemääräämisoikeutta, joka jäsenvaltioille kuuluu yksityisille unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien täytäntöönpanoa koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen määrittämisessä, kun unionin oikeuteen ei sisälly tältä osin erityistä säännöstä.

46 Kansallisen oikeuden säännöt, jotka koskevat määräaikoja, joiden kuluessa direktiivissä 2006/112 säädetyt oikeudet ja velvollisuudet vanhentuvat, sekä näiden määräaikojen kulumisen keskeytymisen edellytyksiä, ovat kyseisen direktiivin säännösten täytäntöönpanoa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, joiden on tämän vuoksi oltava tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteiden mukaisia (ks. vastaavasti mm. tuomio 20.12.2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, 37 kohta; tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 38 kohta; tuomio 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, 35 kohta ja tuomio 23.4.2020, Sole-Mizo ja Dalmandi Mezgazdasági, C-13/18 ja C-126/18, EU:C:2020:292, 53 kohta), mitä ei myöskään ole kiistetty käsiteltävässä asiassa.

47 Näin ollen tehokkuusperiaatteen mukaisesti näillä menettelysäännöillä ei saa tehdä unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (ks. vastaavasti tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail ym., C-591/10, EU:C:2012:478, 28 kohta ja tuomio 28.6.2022, komissio v. Espanja (Unionin oikeuden rikkominen lainsäätäjän toimesta), C-278/20, EU:C:2022:503, 33 kohta).

48 Se seikka, että kansallisen lainsäädännön tai kansallisen hallinnollisen käytännön mukaan määräaika, jonka kuluessa verohallinnon oikeus arvonlisäveron määrittämiseen vanhenee, keskeytyy tuomioistuinmenettelyiden koko keston ajaksi riippumatta siitä, kuinka monta kertaa hallinnollinen verotusmenettely on näiden menettelyiden johdosta pitänyt toimittaa uudelleen, ja ilman keskeytysten yhteenlaskettua enimmäisaikaa, ei kuitenkaan ole omiaan tekemään unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai edes suhteettoman vaikeaksi.

49 Sen määräajan keskeyttäminen, jonka kuluessa verohallinnon oikeus kyseisen veron määrittämiseen vanhenee, tuomioistuinmenettelyiden koko keston ajaksi, ei nimittäin millään tavoin estä kyseistä verovelvollista vetoamasta unionin oikeusjärjestyksessä ja muun muassa direktiivissä 2006/112 myönnettyihin oikeuksiin, vaan sillä pyritään päinvastoin siihen, että mainittu verovelvollinen voi tehokkaasti vedota unionin oikeuteen perustuviin oikeuksiinsa ja että samalla säilytetään verohallinnon oikeudet.

50 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvästä tosiseikkojen kuvauksesta ilmenee lisäksi, että pääasian kantaja on voinut hakea muutosta verohallinnon peräkkäisiin päätöksiin ja vedota näissä toistuneissa tilanteissa unionin oikeuteen perustuviin oikeuksiinsa. Erityisesti on niin, että pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä ja hallinnollisesta käytännöstä huolimatta kyseinen kantaja on voinut vedota oikeusvarmuuden periaatteen nojalla jäsenvaltioiden velvollisuuteen säätää kohtuullinen vanhentumisaika, jonka kuluessa kyseinen viranomainen voi aloittaa uudelleen menettelyn, jossa verovelvollisen tilannetta tarkastellaan. Unionin tuomioistuimen hallussa olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee näin ollen, kuten sekä Unkarin hallitus että pääasian kantaja ovat unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa vahvistaneet, että verohallinnon oikeus määrätä vuoden 2010 kesäkuussa toteutetuista liiketoimista maksettava arvonlisävero on lakannut eikä verohallinto kyennyt antamaan direktiivin

2006/112 säännösten mukaista veronoikaisupäätöstä.

51 Näin ollen on todettava, että myöskään tehokkuusperiaate ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle ja hallinnolliselle käytännölle, joiden mukaan määräaika, jonka kuluessa verohallinnon oikeus arvonlisäveron määrittämiseen vanhenee, keskeytyy tuomioistuinmenettelyiden koko keston ajaksi riippumatta siitä, kuinka monta kertaa kyseessä oleva hallinnollinen verotusmenettely on pitänyt toimittaa uudelleen näiden menettelyiden johdosta, ja ilman kyseisen määräajan keskeytysten yhteenlaskettua enimmäisaikaa.

52 Kolmanneksi on todettava, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 60–65 kohdassa, että se seikka, etteivät oikeusvarmuuden periaate eikä tehokkuusperiaate ole esteenä tällaiselle lainsäädännölle ja tällaiselle hallinnolliselle käytännölle, ei sulje pois sitä, että unionin oikeudessa edellytetään tarvittaessa, että ennen direktiivin 2006/112 mukaiseen päätökseen pääsemistä tehdään tiettyjä päätelmiä uudelleen toimitettujen verotusmenettelyjen kohtuuttomasta määrästä tai sen määräajan, jossa tämä verohallinnon oikeus vanhenee, keskeytysten kohtuuttomasta yhteenlasketusta kestosta.

53 Kun kansallinen hallintoviranomainen soveltaa unionin oikeutta henkilöön, tällä henkilöllä on nimittäin unionin oikeuden periaatetta ilmentävän hyvää hallintoa koskevan oikeuden nojalla oikeus saada asiansa käsitellyksi kohtuullisessa ajassa (ks. vastaavasti tuomio 14.5.2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, 43 kohta) ja tämän jälkeen – jos asia on saatettu tuomioistuimen käsiteltäväksi – oikeus siihen, että Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan toisen kohdan mukaisesti hänen asiansa ratkaistaan myös kohtuullisessa ajassa.

54 Näin ollen, kun verovelvollisen tilannetta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän sääntöjen kannalta koskeva uudelleentarkastelumenettely on aloitettu, hyvän hallinnon periaate ja perusoikeuskirjan 47 artikla edellyttävät, että tällaisen uudelleentarkastelun ja mahdollisten sitä seuraavien tuomioistuinmenettelyiden kesto ei saa olla kohtuuton kullekin asialle ominaisiin olosuhteisiin nähden.

55 Vaikka kaikki verohallinnon tuloksettomat yritykset noudattaa tuomioistuinratkaisua, jossa sovelletaan unionin oikeussääntöjä, ja niistä seurannut hallinnollisen menettelyn keston pitkittyminen eivät voi merkitä unionin oikeuden rikkomista, näin voi sitä vastoin olla silloin, kun kyseinen hallinnollinen menettely on pitänyt toimittaa uudelleen sen vuoksi, että verohallinto on ilmeisellä tavalla laiminlyönyt mainittua hallinnollista menettelyä koskevan tuomioistuinratkaisun ratkaisevan perusteen, edellyttäen, että kyseinen peruste on ilmaistu mainitussa tuomioistuinratkaisussa selkeästi ja nimenomaisesti.

56 On kuitenkin muistutettava, että hallinnollisen menettelyn tai tuomioistuinmenettelyn kohtuuton kesto voi oikeuttaa kumoamaan sen päätteeksi tehdyn päätöksen vain siinä tapauksessa, että tämä kesto on vaikuttanut asianomaisen henkilön puolustautumismahdollisuuksiin (ks. vastaavasti tuomio 26.11.2013, Gascogne Sack Deutschland v. komissio, C-40/12 P, EU:C:2013:768, 81 kohta ja tuomio 8.5.2014, Bolloré v. komissio, C-414/12 P, ei julkaistu, EU:C:2014:301, 84 kohta).

57 Siltä osin kuin verovelvollisten on vanhentumisajan kuluessa varauduttava siihen, että niiden ilmoituksen perusteella syntynyt oikeudellinen tilanne voidaan kyseenalaistaa, ja tämän jälkeen siihen, että kun verohallinto ilmoittaa niille kyseisen tilanteen tarkastelua koskevan menettelyn uudelleen aloittamisesta, ne voivat joutua perustelemaan veroilmoituksessaan olevat tiedot, ja lopuksi – kun ne hakevat muutosta kyseisen menettelyn päätteeksi annettuun veronoikaisupäätökseen – siihen, että niiden on osoitettava väitteensä paikkansapitävyys esittämällä näyttöä, niiden on huolehdittava siitä, että ne säilyttävät kaikki veroilmoituksensa liittyvät merkitykselliset tositteet siihen asti, kunnes verotuspäätökset ovat lopullisia. Kun otetaan

huomioon ilmoituksen ja asiakirjatodisteiden keskeinen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä verovelvollisten ilmoitusten paikkansapitävyyden toteamisessa, vain poikkeuksellisissa olosuhteissa voidaan siis osoittaa, että hallinnollisen menettelyn tai tuomioistuinmenettelyn kohtuuttoman pitkä kesto on voinut vaikuttaa asianomaisen henkilön kykyyn puolustautua.

58 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ei ilmene, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen arviointi kolmannen asteen veroviranomaisen toisen hallintopäätöksen pätevyydestä riippuisi yksinomaan todisteista, jotka eivät kuulu edellisessä kohdassa tarkoitetun velvollisuuden piiriin ja joita verotusmenettelyiden uudelleen toimittamisen tai vanhentumisajan keskeytymisten yhteenlasketun keston vuoksi ei enää ole.

59 Kyseisen tuomioistuimen on kuitenkin ratkaistava, voivatko – kun huomioon otetaan erityisesti kyseiset tapauksen olosuhteet – nämä lukuisat uudelleen toimitetut hallinnolliset menettelyt ja vanhentumisajan keskeytymiset merkitä sitä, että veroviranomainen on laiminlyönyt hyvän hallinnon velvollisuutensa tai kansalliset tuomioistuimet ovat laiminlyöneet velvollisuutensa ratkaista asia kohtuullisessa ajassa ja että nämä laiminlyönnit ovat lisäksi vaikuttaneet asianomaisen henkilön kykyyn puolustautua.

60 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että oikeusvarmuuden periaatetta ja unionin oikeuden tehokkuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle ja siihen liittyvälle hallinnolliselle käytännölle, joiden mukaan arvonlisäverotusta koskevissa asioissa määrääjän, jossa verohallinnon oikeus kyseisen veron määräämiseen vanhentuu, kuluminen keskeytyy tuomioistuinmenettelyjen koko keston ajaksi siitä riippumatta, montako kertaa hallinnollinen verotusmenettely on toimitettu uudelleen tällaisten tuomioistuinmenettelyiden johdosta, ja ilman keskeytysten yhteenlaskettua enimmäisaikaa, myös siinä tapauksessa, että aikaisemman tuomioistuinratkaisun jälkeisessä uudessa menettelyssä tehtyä veroviranomaisen päätöstä käsittelevä tuomioistuin toteaa, ettei kyseinen veroviranomainen ole noudattanut kyseiseen tuomioistuinratkaisuun sisältyviä kannanottoja.

Oikeudenkäyntikulut

61 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Oikeusvarmuuden periaatetta ja unionin oikeuden tehokkuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle ja siihen liittyvälle hallinnolliselle käytännölle, joiden mukaan arvonlisäverotusta koskevissa asioissa määrääjan, jossa verohallinnon oikeus kyseisen veron määrittämiseen vanhentuu, kuluminen keskeytyy tuomioistuinmenettelyjen koko keston ajaksi siitä riippumatta, montako kertaa hallinnollinen verotusmenettely on toimitettu uudelleen tällaisten tuomioistuinmenettelyiden johdosta, ja ilman keskeytysten yhteenlaskettua enimmäisaikaa, myös siinä tapauksessa, että aikaisemman tuomioistuinratkaisun jälkeisessä uudessa menettelyssä tehtyä veroviranomaisen päätöstä käsittelevä tuomioistuin toteaa, ettei kyseinen veroviranomainen ole noudattanut kyseiseen tuomioistuinratkaisuun sisältyviä kannanottoja.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.