

Sag C-615/21**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

4. oktober 2021

Forelæggende ret:

Szegedi Törvényszék (Szeged, Ungarn)

Afgørelse af:

4. oktober 2021

Sagsøger:

Napfény-Toll Kft.

Sagsøgt:

Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

SZEGEDI TÖRVÉNYSZÉK (RETTEN I FØRSTE INSTANS I SZEGED)

[udelades]

Szegedi Törvényszék (retten i første instans i Szeged), der skal træffe afgørelse i et forvaltningsretligt søgsmål anlagt til prøvelse af en administrativ afgørelse vedrørende et afgiftsmæssigt anliggende i en tvist mellem **Napfény-Toll Kft.** [udelades] ([udelades] Árpádhalom [udelades]) som **sagsøger** og **Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (direktoratet for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed) [udelades] ([udelades] Budapest [udelades]) som **sagsøgt**, har afsagt en

kendelse,

hvis konklusion lyder således:

Retten i første instans i Szeged [udelades] anmoder Den Europæiske Unions Domstol (herefter »Domstolen«) om en præjudiciel afgørelse vedrørende følgende spørgsmål:

Skal retssikkerhedsprincippet og effektivitetsprincippet, der udgør en del af fællesskabsretten, fortolkes således, at disse principper ikke er til hinder for en

medlemsstats lovgivning, der ikke giver domstolene et skøn, såsom § 164, stk. 5, i az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om skatteproces, herefter »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 merværdiafgift (herefter »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[?]

[udelades] [nationale processuelle betragtninger]

Begrundelse

Faktiske omstændigheder

[1] Sagsøgeren fradrog i den afgift, som selskabet skulle betale, det momsbeløb, der var indeholdt i vederlaget for de varer, som selskabet havde erhvervet i juni 2010 og i perioden fra november 2010 til september 2011 (herefter »den relevante periode«).

[2] La Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (told- og skatte- og afgiftsdirektoratet i det sydlige Budapest) indledte som skatte- og afgiftsmyndighed i første instans ved en opgavebeskrivelse [udelades] af 9. december 2011, der blev fremsendt til sagsøgeren den 13. december 2011, en kontrol vedrørende den relevante periode. Denne kontrol viste, at en del af de varer, som sagsøgeren havde købt, i realiteten ikke kom fra virksomheder, der havde udstedt fakturaer til sagsøgerens adresse.

Afgørelsen i første instans

[3] Skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans fastslog ved en afgørelse [udelades] af 8. oktober 2015, at sagsøgeren havde en afgiftsrestance på i alt 144 785 000 ungarske forint (HUF), pålagde selskabet en afgiftsbøde på 108 588 000 HUF og morarenter på 46 080 000 HUF og tilpligtede herefter sagsøgeren at betale alle disse beløb.

[4] Ifølge afgørelsens begrundelse afspejlede de omhandlede fakturaer for én dels vedkommende ikke en reel økonomisk transaktion, og for den anden dels vedkommende kunne de ganske vist henføres til en økonomisk transaktion, men var forbundet med afgiftssvig, som sagsøgeren havde kendskab til.

Den første afgørelse i anden instans

[5] Sagsøgeren indgav en klage til Nemzeti Adó – és Vámhivatal Középmagyarországi Regionális Adó Főigazgatóság (skatte- og afgiftsgeneraldirektorat i regionen det centrale Ungarn, der hører under det nationale told-, skatte- og afgiftsvæsen) – forgængereren for sagsøgte – der ved afgørelse [udelades] af 11. november 2015 ændrede afgørelsen i første instans for så vidt angår morarenterne og stadfæstede den i øvrigt. Denne afgørelse blev forkyndt den 14. december 2015.

Den første dom

[6] Sagsøgeren indbragte denne afgørelse for Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn), der ved dom [udelades] af 2. marts 2018, som blev endelig samme dag, annullerede afgørelsen i anden instans og traf bestemmelse om, at en ny procedure skulle gennemføres, med den begrundelse, at afgørelsen var selvmodsigende: Den beskrev andre faktiske omstændigheder end dem, der var fastslået i afgørelsen i første instans, men angav samtidig, at skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans havde fastlagt de faktiske omstændigheder korrekt. Den opgave, som sagsøgte blev pålagt i forbindelse med den nye procedure, var – således som fastlagt i denne dom – at meddele en ændring af begrundelsen for afgørelsen i første instans i afgørelsens konklusion og desuden i begrundelsen angive, i hvilket omfang de faktiske omstændigheder som fastlagt af skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans ikke blev opretholdt, og hvilke faktiske omstændigheder der i stedet blev lagt til grund.

Den anden afgørelse i anden instans

[7] Ved afgørelse [udelades] af 5. marts 2018 stadfæstede sagsøgte afgørelsen i første instans, idet direktoratet samtidig nedsatte morarentebeløbet og ændrede begrundelsen. Sagsøgte gennemførte den gentagne procedure i overensstemmelse med bestemmelserne i a közizgazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól 2004. évi CXL. törvény (lov nr. CXL af 2004 om almindelige bestemmelser om administrative tjenester og procedurer, herefter »lov om administrative procedurer«) og den gamle skatteproceslov.

[8] Sagsøgte meddelte sagsøgeren denne afgørelse den 7. marts 2018.

Den anden dom

[9] Sagsøgeren indbragte afgørelsen for Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest), som ved dom [udelades] af 5. juli 2018, der blev endelig samme dag, erklærede sagsøgtes afgørelse ugyldig og pålagde denne at gennemføre en ny procedure. I begrundelsen for denne dom foreholdt retten sagsøgte, at direktoratet i forbindelse med den gentagne procedure alene rent formelt havde opfyldt de forpligtelser, som retten havde pålagt det:

Sagsøgtes afgørelse, der blev truffet den første arbejdsdag efter afsigelsen af dommen, gentog for en stor dels vedkommende ordret den første afgørelse i anden instans uden at angive, i hvilket omfang den ændrede det resultat, som myndigheden i første instans var nået frem til, og den indeholdt desuden fortsat modsigende og gensidigt udelukkende konstateringer med hensyn til de omhandlede transaktioners realitet. Alt dette indebar, at afgørelsen var ugyldig i henhold til § 109, stk. 4, og § 121, stk. 1, litra f), i lov om administrative procedurer.

Dommen i appelsagen

[10] Sagsøgte iværksatte appel ved Kúria (øverste domstol, Ungarn), som ved dom [udelades] af 30. januar 2020 stadfæstede dommen vedrørende sagens realitet.

[11] Ifølge den øverste domstols begrundelse var sagsøgtes afgørelse, som retten havde annulleret, selvmodsigende, og dens begrundelse var uændret efter den gentagne procedure, hvorfor det var med føje, at retten i første instans havde fastslået, at sagsøgte ikke havde overholdt de bindende retningslinjer, der var fastsat i den foregående dom, og at den afgørelse, som blev anfægtet ved søgsmålet, var ugyldig.

[12] Kúria (øverste domstol) anførte, at den af sagsøgte under appellen anførte omstændighed, at direktoratet kun rådede over 17 dage, før dets ret til at ansætte afgiften ville blive forældet, ikke kunne fritage det fra at skulle opfylde sine retlige forpligtelser.

[13] Samtidig konstaterede den, at skatte- og afgiftsmyndigheden efter den 1. januar 2018 var forpligtet til at gennemføre den gentagne procedure efter afsigelsen af dommen på grundlag af de nye procedureregler, henset til datoen for den første dom, nemlig den 2. marts 2018.

Tredje afgørelse i anden instans (sagsøgtes afgørelse)

[14] Sagsøgte stadfæstede ved den i denne sag anfægtede afgørelse [udelades] af 6. april 2020 (herefter »sagsøgtes afgørelse«) afgørelsen i første instans, idet direktoratet samtidig ændrede bestemmelserne om morarenter.

[15] Sagsøgte har under henvisning til den i den første dom anførte forpligtelse vedrørende den nye procedure anført, at direktoratet ikke lagde andre faktiske omstændigheder til grund end dem, der var fastlagt i afgørelsen i første instans, at skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans havde opfyldt sin forpligtelse til at belyse de faktiske omstændigheder og havde undersøgt og fastslået de faktiske omstændigheder på behørig vis.

Stævningen

[16] Sagsøgeren har i stævningen, som selskabet flere gange har præciseret og suppleret under retsforhandlingerne for at tage hensyn til svarskriftet, nedlagt påstand om annullation af sagsøgtes afgørelse, ligeledes med virkning for afgørelsen i første instans: Selskabet har bl.a. gjort gældende, at skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte afgiften i henhold til den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 1 og 5, bortfaldt før datoen for denne afgørelse, hvilket er til hinder for en gentagen prøvelse af sagsøgtes afgørelse med hensyn til realiteten.

[17] Sagsøgeren har gjort gældende, at retten til at foretage afgiftsansættelsen i henhold til den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 1, 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 sådan angivelse eller anmeldelse, hvor afgiften skulle have været betalt.

[18] Den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 13, der var gældende fra den 1. januar 2012, bestemte ganske vist, at forældelsesfristen for afgiftsansættelsen i de i denne bestemmelse fastsatte tilfælde forlænges med seks måneder, men ifølge overgangsbestemmelsen i den gamle skatteproceslovs § 189, stk. 2, finder denne bestemmelse kun anvendelse på procedurer indledt den 1. januar 2012 eller senere.

[19] Eftersom afgiftskontrollen blev indledt med fremsendelsen af opgavebeskrivelsen til sagsøgeren den 13. december 2011, finder den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 13, ikke anvendelse i denne sag.

[20] Den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 5, hvorefter forældelsesfristen i tilfælde af domstolsprøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse suspenderes 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, kan ikke fortolkes udvidende for at tage hensyn til varigheden af domstolsprøvelsen af afgørelser truffet inden for rammerne af gentagne procedurer. En udvidende fortolkning ville være til alvorlig skade for den retssikkerhed, som forældelsen skal beskytte, idet en gentagen anfægtelse ved domstolene af [administrative] afgørelser, som, den ene efter den anden, rent formelt efterkommer de domme, som de følger efter, ville forlænge forældelsesfristen med flere år som følge af disse eventuelle mange suspensioner.

[21] Forældelsesfristen i henhold til den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 1, svarer for de regnskabsår, som kontrollen vedrørte, til 1 827 dage for 2010 og til 1 828 dage for 2011.

[22] I denne sag blev forældelsesfristen således udelukkende afbrudt mellem det tidspunkt, hvor den første afgørelse i anden instans blev endelig (14.12.2015), og det tidspunkt, hvor den første dom blev endelig (2.3.2018), dvs. i 810 dage. Når man lægger de 1 809 dage eller, alt efter omstændighederne, de 1 444 dage, der forløb fra det tidspunkt, hvor forældelsesfristen begyndte at løbe (31.12.2010, eller, alt efter omstændighederne, 31.12.2011), til den dato, hvor denne frist blev afbrudt (14.12.2015), til de 775 dage, der forløb mellem ophøret af suspensionen af forældelsesfristen (2.3.2018) og den dato, hvor sagsøgtes afgørelse blev meddelt sagsøgeren (15.4.2020), må det fastslås, at retten til at ansætte afgiften var bortfaldet for alle de perioder, som kontrollen vedrørte.

[23] Ifølge sagsøgeren bortfaldt retten til at ansætte afgiften senest i februar 2020 for alle de perioder, som kontrollen vedrørte, selv hvis den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 5, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ligeledes finder anvendelse på domstolsprøvelse iværksat efter gentagne procedurer.

[24] I den appel, som sagsøgte iværksatte til prøvelse af den anden dom, anførte direktoratet nemlig, at eftersom [den første] dom var blevet endelig den 2. marts 2018, rådede det kun over 17 dage, hvilket blev bekræftet ved den dom, der blev afsagt i appelsagen.

[25] Efter afsigelsen af dommen i appelsagen (30.1.2020) var der 17 dage tilbage af forældelsesfristen, før fratækning af antallet af dage mellem afsigelsen af den første dom (2.3.2018) og den dato, hvor afgørelsen i anden instans blev endelig (7.3.2018), hvor forældelsesfristen var begyndt at løbe igen. Det antal dage, der forløb mellem afsigelsen af dommen i appelsagen, og vedtagelsen af sagsøgtes afgørelse (6.4.2020), overstiger således varigheden af den forældelsesfrist, der endnu ikke var forløbet.

[26] For det tilfælde, at den forelæggende ret ikke tiltræder denne fortolkning af de ovennævnte lovbestemmelser, har sagsøgeren anmodet om, at sagen forelægges Domstolen med henblik på, at denne vurderer, om en medlemsstats praksis, der tillader gentagen suspension af forældelsesfristen på grund af domstolsprøvelse, er forenelig med retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af tilliden til EU-retten.

Svarskriftet

[27] Sagsøgte har med hensyn til suspensionen af forældelsesfristen påberåbt sig [en] dom [udelades] afsagt af Kúria (øverste domstol), hvori denne under henvisning til sine tidligere afgørelser navnlig har fastslået, at der ikke kan ses bort fra forældelsesreglerne i den gamle skatteproceslov, heller ikke i tilfælde, hvor domstolsprøvelsen fører til en ugyldighedserklæring. Den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 5, regulerer suspensionen af forældelsesfristen i tilfælde, hvor skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse underkastes domstolsprøvelse. Ved anvendelsen af 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. Ved at påberåbe sig indholdet af samme afgørelse fra Kúria (øverste domstol) har sagsøgte rejst indsigelse mod, at der indgives en anmodning om præjudiciel afgørelse.

Retsforskrifter

EU-retten

[28] Artikel 4, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Union (herefter »TEU«) bestemmer, at Unionen og medlemsstaterne i medfør af princippet om loyalt samarbejde respekterer og bistår hinanden ved gennemførelsen af de opgaver, der følger af traktaterne.

Medlemsstaterne træffer alle almindelige eller særlige foranstaltninger for at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af traktaterne eller af retsakter vedtaget af EU-institutionerne.

[...].

[29] I henhold til artikel 113 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (herefter »TEUF«) vedtager Rådet, der træffer afgørelse med enstemmighed efter en særlig lovgivningsprocedure og efter høring af Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg, bestemmelser om harmonisering af lovgivningerne vedrørende omsætningsafgifter, punktafgifter og andre indirekte skatter, i det omfang en sådan harmonisering er nødvendig for at sikre det indre markeds oprettelse og funktion og undgå konkurrenceforvridning.

[30] I henhold til artikel 288, stk. 3, TEUF er et direktiv med hensyn til det tilsigtede mål bindende for enhver medlemsstat, som det rettes til, men overlader det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen.

[31] I henhold til artikel 267 TEUF har Den Europæiske Unions Domstol kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål

- a) om fortolkningen af traktaterne
- b) om gyldigheden og fortolkningen af retsakter udstedt af Unionens institutioner, organer, kontorer eller agenturer. Såfremt et sådant spørgsmål rejses ved en ret i en af medlemsstaterne, kan denne ret, hvis den skønner, at en afgørelse af dette spørgsmål er nødvendig, før den afsiger sin dom, anmode Domstolen om at afgøre spørgsmålet.

Ungarsk ret

[32] I Ungarn har reglerne om administrative procedurer været genstand for en ny kodificering, der trådte i kraft den 1. januar 2018, og i forbindelse med hvilken

lovgiver ophævede lov om administrative procedurer og den gamle skatteproceslov. Fra denne dato gælder reglerne om almindelige administrative procedurer ikke længere for skatte- og afgiftsproceduren, der nu er reguleret af bestemmelserne i az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (lov nr. CLI af 2017 om skatteforvaltning, herefter »skatteforvaltningsloven«) og i az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (lov nr. CL af 2017 om skatteproces, herefter »den nye skatteproceslov«).

[33] I henhold til den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 1, i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for fremsendelsen af opgavebeskrivelsen, forældes retten til at ansætte afgiften 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, hvor skatten skulle have været betalt [...].

[34] Den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 5, fastsætter, at 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.

[35] Den nye skatteproceslovs § 203, stk. 3, der har været gældende, siden loven trådte i kraft, bestemmer, at såfremt den afgiftspligtige har anlagt et forvaltningsretligt søgsmål til prøvelse 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 den retslige afgørelse bliver endelig, eller – i tilfælde af appel – til der er truffet afgørelse i appelsagen. (Fra den 1.1.2019 indtræder suspensionen i henhold til samme regel på det tidspunkt, hvor retten til at anlægge sag opstår.)

[36] Den nye skatteproceslovs [§ 203,] stk. 7, bestemmer, at forældelsesfristen for retten til at foretage afgiftsansættelsen forlænges en gang med 12 måneder, såfremt

[...]

c) retten i forbindelse med det forvaltningsretlige søgsmål til prøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse træffer bestemmelse om, at der skal gennemføres en ny procedure.

[37] Ifølge den nye skatteproceslovs § 271, stk. 1 [hvis ordlyd er identisk med ordlyden af skatteforvaltningslovens § 139, stk. 1], skal denne lovs bestemmelser anvendes på procedurer, der indledes, og procedurer, der gentages efter dens ikrafttrædelse.

[38] Ifølge § 109, stk. 4, i lov om administrative procedurer er den administrative myndighed bundet af konklusionen og begrundelsen i den afgørelse, der træffes af

retten i en forvaltningsretlig tvist, og skal efterleve disse i forbindelse med den nye procedure og vedtagelsen af en ny afgørelse.

[39] § 121, stk. 1, litra f), i lov om administrative procedurer bestemmer, at [...] afgørelsen skal annulleres, hvis dens indhold er i strid med bestemmelserne i § 109, stk. 3 og 4.

National retspraksis

[40] Kúria (øverste domstol) har i begrundelsen for sin dom [udelades] [nævnt i punkt 27 ovenfor] anført følgende:

[41] [17] Kúria (øverste domstol) har under henvisning til [flere] tidligere afgørelser [udelades] fastslået, at der ikke kan ses bort fra forældelsesreglerne i den gamle skatteproceslov, heller ikke i tilfælde, hvor domstolsprøvelsen fører til en ugyldighedserklæring.

[42] [18] Den gamle skatteproceslov indeholder regler, som er særlige for skatte- og afgiftsområdet, for så vidt angår beregningen og retsvirkningerne af forældelse af retten til at ansætte skatten eller afgiften i tilfælde af et forvaltningsretligt søgsmål og den gentagne administrative procedure, der følger efter denne. Anlæggelse af et søgsmål til prøvelse af den endelige administrative afgørelse bevirker, at forældelsesfristen suspenderes, indtil der er truffet en endelig retslig afgørelse, eller – såfremt der iværksættes appel – indtil der er truffet afgørelse i appelsagen [den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 5], men denne frist forlænges i øvrigt også, hvis retten træffer bestemmelse om, at der skal gennemføres en ny procedure [den gamle skatteproceslovs § 16[4], stk. 13, litra c)]. Som følge heraf begynder den forældelsesfrist, der løb, indtil den administrative afgørelse blev endelig, igen at løbe fra offentliggørelsen af den endelige retslige afgørelse, og søgsmålets varighed medregnes ikke i beregningen af forældelsesfristen. Den forældelsesfrist, der løb indtil vedtagelsen af den endelige administrative afgørelse, begynder igen at løbe fra vedtagelsen af den afgørelse, der træffes i søgsmålet, og hertil skal der

- ifølge skatteproceslovens § 16[4], stk. 13, i den affattelse, der var gældende på det tidspunkt, hvor den omtvistede kontrol blev indledt,
- lægges seks måneder.

[43] [19] Den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 5, fastsætter, at forældelsesfristen suspenderes i tilfælde, hvor skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse underkastes domstolsprøvelse. 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, og prøvelsen er ikke nødvendigvis identisk med en materiel prøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens

afgørelse. En domstolsprøvelse gør det ligeledes muligt for retten at erklære afgørelsen ugyldig ex officio. Reglerne i den gamle skatteproceslov – herunder dens § 143, stk. 1 – gør det ikke muligt at behandle de afgørelser, der afslutter domstolsprøvelsen, forskelligt, alt efter indhold. 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.

Den forelæggende rets opfattelse med hensyn til formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse

[44] Den forelæggende ret bemærker indledningsvis, at den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 5, og – hvad angår procedurer, der indledes, og procedurer, der gentages efter den 1. januar 2018 – den nye skatteproceslovs § 203, stk. 3, hvis indhold i det væsentlige er det samme, fastsætter, at der indtræder suspension [af forældelsesfristen] for skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte afgiften, både henset til varigheden af domstolsprøvelsen af de administrative afgørelser i anden instans, uanset om disse er blevet vedtaget inden for rammerne af den oprindelige procedure eller inden for rammerne af gentagne procedurer, og henset til varigheden af Kúrias (øverste domstol) behandling af appeller iværksat til prøvelse af de retslige afgørelser, uden fastsættelse af en øvre grænse for antallet af gentagne procedurer eller den samlede varighed af suspensionen. Den forelæggende ret er ligeledes bundet af den fortolkning, som er fastlagt i Kúrias (øverste domstol) dom [udelades] [nævnt i punkt 27 ovenfor], vedrørende spørgsmålet om suspension og forlængelse af forældelsesfristen i tilfælde af domstolsprøvelse af ugyldige administrative afgørelser.

[45] I den foreliggende sag er forældelsesfristen i henhold til den ungarske lovgivning og Kúrias (øverste domstol) praksis, som obligatorisk skal tages i betragtning, således blevet suspenderet under domstolsprøvelsen i forbindelse med den indledende procedure og i forbindelse med de gentagne procedurer samt under appelsagen for Kúrias (øverste domstol), og endelig mens denne sag verserer. Eftersom det i henhold til den nye skatteproceslovs § 271, stk. 1, allerede er samme lovs § 203, stk. 7, der finder anvendelse på den [første] gentagne procedure, hvilket betyder, at de 12 dage, som i henhold til den gamle skatteproceslov rester af forældelsesfristen efter sagsøgtes [tredje] afgørelse, forlænges med 12 måneder, råder skatte- og afgiftsmyndigheden, når der er afsagt dom i denne sag, over 1 år og 12 dage, hvilket henset til lovgivningen og den ungarske retspraksis, der er blevet redegjort for, kan føre til en yderligere forlængelse af proceduren på op til endda flere år.

[46] Den forelæggende ret bemærker ligeledes indledningsvis, at hvis en anden fortolkning end den ovenfor anførte lægges til grund, dvs. hvis EU-retten er til hinder for anvendelse af reglen om suspension af forældelsesfristen i tilfælde af domstolsprøvelse af ugyldige afgørelser, ville skatte- og afgiftsmyndighedens ret

til at ansætte afgiften i denne sag være bortfaldet 17 dage efter afsigelsen af den første dom, idet denne ret ubestrideligt ville være blevet forældet i marts 2018, også fordi den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 13, som siden den 1. januar 2015 har foreskrevet en forlængelse af forældelsesfristen på [12] måneder i tilfælde af domstolsprøvelse, ikke kunne anvendes i gentagne procedurer.

[47] Rådet har på grundlag af artikel 288 TEUF vedtaget Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«).

[48] Momsdirektivet indeholder ikke udtrykkelige bestemmelser om forældelse af skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at ansætte afgiften.

[49] Ifølge ordlyden af artikel 4, stk. 2, TEU (tidligere traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, herefter »traktatens artikel 5«) har medlemsstaterne pligt til at træffe alle almindelige eller særlige foranstaltninger for at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af traktaterne eller af retsakter vedtaget af EU-institutionerne.

[50] Ifølge fast retspraksis siden dom af 10. april 1984, Von Colson og Kamann, påhviler den pligt for medlemsstaterne, der følger af et direktiv, til at virkeliggøre dets mål, og pligten i medfør af traktatens artikel 5 til at træffe alle almindelige eller særlige foranstaltninger til at sikre opfyldelsen af denne pligt, alle myndighederne i medlemsstaterne, herunder også domstolene inden for deres kompetence. Som det fremgår af Domstolens dom af 13. november 1990, Marleasing (C-106/89, Sml. I, s. 4135, præmis 8), og af 16. december 1993, Wagner Miret (C-334/92, Sml. I, s. 6911, præmis 20), er den nationale retsinstans ved anvendelsen af nationale retsforskrifter, hvad enten de er ældre eller yngre end direktivet, forpligtet til i videst muligt omfang at fortolke dem i lyset af direktivets ordlyd og formål og at fremkalde det med direktivet tilsigtede resultat og således handle i overensstemmelse med traktatens artikel 189, stk. 3 (dom af 14.7.1994, Faccini Dori, C-91/92, EU:C:1994:292, præmis 26).

[51] I henhold til præmis 114 i dom af 5. oktober 2004, Pfeiffer m.fl. (C-397/01 – C-403/01, EU:C:2004:584), er kravet om ensartet fortolkning af national lovgivning uadskilleligt forbundet med traktatens system, idet traktaten giver den nationale ret mulighed for inden for rammerne af sin kompetence at sikre sig fællesskabsrettens fulde virkning, når den afgør den tvist, der er indbragt for den.

[52] Det fremgår af samme doms præmis 115 og den heri nævnte retspraksis, at selv om det princip om ensartet fortolkning af national lovgivning, der således er pålagt ved fællesskabsretten, i højeste grad vedrører nationale bestemmelser, der vedtages for at gennemføre det pågældende direktiv, er princippet imidlertid ikke begrænset til fortolkningen af disse bestemmelser, men kræver, at den nationale domstol tager den nationale lovgivning i dens helhed i betragtning for at vurdere, i hvilket omfang denne lovgivning kan anvendes således, at den ikke fører til et resultat, der er i modstrid med det, der tilsigtes med direktivet.

[53] I henhold til Domstolens faste praksis skal en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der har til formål at gennemføre direktivbestemmelser i den pågældende medlemsstats interne retsorden, overholde de grundlæggende fællesskabsretlige principper (dom af 10.9.2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, præmis 44).

[54] Retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er en del af Fællesskabets retsorden. De skal derfor overholdes af fællesskabsinstitutionerne, men også af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem (dom af 3.12.1998, Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589, præmis 26, af 26.4.2005, »Goed Wonen«, C-376/02, EU:C:2005:251, præmis 32, og af 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 18).

[55] Fortolkningen af de grundlæggende principper i momssystemet henhører således under Domstolens kompetence, selv i tilfælde, hvor disse ikke vedrører bestemmelser om gennemførelsen af momsdirektivet. Domstolen har fortolket både retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning uden at henvise direkte til momsdirektivets bestemmelser eller EUF-traktatens bestemmelser (f.eks. dom af 12.5.2021, technoRent International m.fl., C-844/19, EU:C:2021:378, og af 21.3.2018, Volkswagen, C- 533/16, EU:C:2018:204).

[56] Det af Domstolen udviklede retssikkerhedsprincip kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, den pågældende har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

[57] Hvad angår retssikkerhedsprincippet har Domstolen fastslået, at dette princip kræver, at retsreglerne er klare, præcise og forudsigelige i deres retsvirkninger, således at de berørte kan orientere sig i situationer og retsforhold, der henhører under EU-retten (dom af 31.1.2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 51).

[58] Muligheden for en i det væsentlige tidsmæssigt ubegrænset forlængelse af skatte- og afgiftsproceduren i forbindelse med retten til at fradrage momsen rejser ligeledes spørgsmålet om effektiviteten af fradragsretten som et grundlæggende princip i momssystemet, som Domstolen har fastslået i talrige domme og kendelser (f.eks. kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C- 610/19, EU:C:2020:673, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

[59] De omtvistede bestemmelser kan, idet de i det væsentlige åbner mulighed for en tidsmæssigt ubegrænset suspension af forældelsesfristen, ligeledes anfægtes i lyset af de grundlæggende EU-retlige principper, der udgøres af retssikkerhedsprincippet og effektivitetsprincippet.

[60] Undersøgelsen af, om en national lovgivning som den i denne sag omtvistede er forenelig med disse grundlæggende principper i momssystemet,

enhører efter den forelæggende rets opfattelse under Domstolens kompetence i henhold til artikel 267 TEUF.

Begrundelse for spørgsmålet og den forelæggende rets opfattelse

[61] Således som den forelæggende ret, under henvisning til Domstolens praksis, har anført med hensyn til formaliteten vedrørende spørgsmålet, er både retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning en integrerende del af Fællesskabets retsorden.

[62] Suspensionen af forældelsesfristen under domstolsprøvelsen er i det væsentlige reguleret på samme måde i den gamle skatteproceslovs § 164, stk. 5, og i den nye skatteproceslovs § 203, stk. 3.

[63] Ingen af disse bestemmelser indeholder nogen tidsbegrænsning med hensyn til suspensionen, og der er heller ikke fastsat undtagelser vedrørende de afgørelser fra skatte- og afgiftsmyndighederne, som efter rettens opfattelse ikke er egnede til realitetsbehandling.

[64] Ifølge Kúrias (øverste domstol) dom [udelades], som sagsøgte har påberåbt sig [nævnt i præmis 27 ovenfor], suspenderes forældelsen ligeledes under domstolsprøvelsen af en afgørelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden, der er ugyldig. Den forelæggende ret er – også i den foreliggende sag – bundet af Kúrias (øverste domstol) fortolkning.

[65] Det følger således af bestemmelserne i ungarsk ret og den relevante praksis fra Kúria (øverste domstol), at der ikke er nogen tidsmæssig begrænsning af den suspension af forældelsesfristen, der følger af domstolsprøvelsen, og at retslige procedurer, der gennemføres som følge af en ugyldig afgørelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden, ikke udgør en undtagelse herfra.

[66] I den foreliggende sag blev [den anden] afgørelse i anden instans truffet blot én arbejdsdag, efter at den første dom var blevet endelig, mens der under den anden gentagne procedure forløb i alt 76 dage af forældelsesfristen.

[67] Det fremgår, at i en situation som den foreliggende, når skatte- og afgiftsmyndigheden – efter at der ved retslige afgørelser er truffet bestemmelse om gennemførelse af en ny procedure – flere gange træffer ulovlige (eller endda ugyldige) afgørelser i løbet af så kort tid, kan forældelsesfristen for myndighedens ret til at ansætte afgiften blive forlænget med flere år og i ekstreme tilfælde endda med årtier.

[68] Ifølge den forelæggende ret er formålet med forældelse at bidrage til retssikkerheden.

[69] Afgiftskontrollen vedrørende sagsøgeren blev indledt den 13. december 2011, afgørelsen i første instans blev truffet den 8. oktober 2015, og denne blev

stadfæstet ved sagsøgte afgørelse af 6. april 2020, som er genstand for denne sag. Mellem disse to afgørelser gentog skatte- og afgiftsmyndigheden proceduren i anden instans to gange som følge af en retslig afgørelse. Den første gentagne procedure skyldtes, at den første afgørelse i anden instans var selvmodsigende, mens den anden gentagne procedure for sin del blev gennemført, fordi sagsøgte ikke havde overholdt retningslinjerne i den første retslige afgørelse, således at den anden afgørelse i anden instans var ugyldig. Det var således på grund af skatte- og afgiftsmyndighedens fejl, at proceduren strakte sig over næsten ti år fra indledningen af kontrollen.

[70] Ingen af disse gentagne procedurer gav anledning til en bedømmelse af noget bevis. Forud for den foreliggende retssag er de afgørelser om nægtelse af fradragsret for den relevante periode, som er blevet truffet af skatte- og afgiftsmyndigheden, ikke blevet realitetsbehandlet af en ret en eneste gang.

[71] Sagsøgte har i den afgørelse, der er genstand for denne sag, gentaget de faktiske omstændigheder, der blev fastslået i afgørelsen i første instans, idet direktoratet fandt, at disse var korrekte, uden at gennemføre en bevisprocedure, og direktoratet stadfæstede denne afgørelse, idet det præciserede begrundelsen for afgørelsen i første instans.

[72] Eftersom de beviser, der ligger til grund for afgørelsen af 6. april 2020, allerede forelå den 6. oktober 2015, da afgørelsen i første instans blev truffet, fandt skatte- og afgiftsmyndigheden ikke, at det var nødvendigt at indsamle yderligere beviser, og der var derfor ingen gyldige grunde til forlængelsen af proceduren, som alene skyldtes manglerne i afgørelsen i anden instans.

[73] Effektivitetsprincippet, som Domstolen jævnligt undersøger i momsager, kræver, at medlemsstaternes procedureregler ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der støttes på EU-retten (jf. hvad angår dette begreb dom af 8.5.2008, Ecotrade, C- 95/07 og C- 96/07, EU:C:2008:267, præmis 46).

[74] Domstolen har i flere domme vedrørende nægtelse af fradragsret udtalt, at afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, udgør den i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses, for så vidt som de afgiftspligtige personer, der ønsker at udøve denne ret, overholder de krav og betingelser, både materielle og formelle, som retten er undergivet (kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C- 610/19, EU:C:2020:673, præmis 40).

[75] Efter den forelæggende rets opfattelse medfører den uberettigede forlængelse af uforudsigelig varighed af skatte- og afgiftsproceduren med henblik

på en undersøgelse af de økonomiske og materielle betingelser for fradragsretten, at det bliver uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten.

[76] Henset til samtlige ovenstående betragtninger er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt den ovenfor beskrevne lovgivning og retspraksis herom er forenelig med de EU-retlige principper, der udgøres af retssikkerhedsprincippet og effektivitetsprincippet.

[77] [udelades]

[78] [udelades] [nationale processuelle betragtninger]

Szeged, den 4. oktober 2021

[udelades]

[underskrifter]

ARBEJDSDOKUMENT