



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ATHANASIOS RANTOS

2 päivänä helmikuuta 2023<sup>1</sup>

**Asia C-615/21**

**Napfény-Toll Kft.**

**vastaan**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Szegedi Törvényszék (Szegedin alueellinen alioikeus, Unkari))

Ennakkoratkaisupyyntö – Kansallinen verotusmenettely – Arvonlisävero – Kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään verotusoikeuden vanhentumisajan kulumisen keskeytymisestä tuomioistuINVALVONNAN yhteydessä ilman ajallista rajoitusta riippumatta siitä, montako kertaa asia käsitellään uudelleen verotusmenettelyssä – Unionin oikeuden oikeusvarmuuden periaate ja tehokkuusperiaate

## Johdanto

1. Nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee unionin oikeuden oikeusvarmuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen tulkintaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY<sup>2</sup> (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) soveltamisen yhteydessä.
2. Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Napfény-Toll Kft. (jäljempänä kantaja) ja Unkarin veroviranomainen ja joka koskee niitä arvonlisäveron määriä, jotka kyseinen yhtiö on vähentänyt arvonlisäverosta, joka on maksettava kyseisen yhtiön kesäkuussa 2010 sekä marraskuun 2010 ja syyskuun 2011 välillä toteuttamista erilaisista vähennykseen oikeuttavista tavaroiden hankinnoista.

<sup>1</sup> Alkuperäinen kieli: ranska.

<sup>2</sup> EUVL 2006, L 347, s. 1.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *Unionin lainsäädäntö*

3. Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta 18.12.1995 annetun neuvoston asetuksen (EY, Euratom) N:o 2988/95<sup>3</sup> 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.”

4. Kyseisen asetuksen 3 artiklassa 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. – –

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 viranomainen on määrännyt seuraamuksesta, paitsi niissä tapauksissa, joissa hallinnollinen menettely on keskeytetty 6 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

2. Hallinnollisesta seuraamuksesta annetun päätöksen täytäntöönpano-aika on kolme vuotta. Tämä aika alkaa siitä päivästä, jona päätöksestä tulee lopullinen.

Keskeyttämiseen ja lykkäämiseen sovelletaan kansallisen lainsäädännön asianomaisia säännöksiä.

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

5. Mainitun asetuksen 4 artiklan 1 ja 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Kaikista väärinkäytöksistä seuraa yleensä perusteettomasti saadun etuuden periminen takaisin siten, että

– veloitetaan maksamaan velkana olevat tai perusteettomasti saadut summat,

<sup>3</sup> EYVL 1995, L 312, s. 1.

--

4. Tässä artiklassa säädettyjä toimenpiteitä ei pidetä seuraamuksina.”

6. Saman asetuksen 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Taloudellisten seuraamusten kuten hallinnollisten sakkojen määräämistä voidaan lykätä toimivaltaisen viranomaisen päätöksellä, jos kyseistä henkilöä vastaan on aloitettu rikosoikeudellinen menettely samojen seikkojen perusteella[, sanotun rajoittamatta yhteisön hallinnollisten toimenpiteiden ja seuraamusten soveltamista]. Hallinnollisen menettelyn lykkäämisestä seuraa 3 artiklassa tarkoitetun vanhentumisajan keskeytyminen.”

### *Unkarin oikeus*

7. Verotusmenettelystä vuonna 2003 annetun lain nro XCII (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény),<sup>4</sup> sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisen verotarkastuksen suorittamispäivänä (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, kunnes tuomioistuimen ratkaisusta tulee lainvoimainen tai, jos tuomioistuimen ratkaisuun haetaan muutosta, kunnes muutoksenhakuasia on ratkaistu.”

8. Vanha verotusmenettelylaki on kumottu ja korvattu 1.1.2018 lukien verohallinnosta vuonna 2017 annetun lain CLI (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény, jäljempänä verohallintolaki)<sup>5</sup> ja verotusmenettelystä vuonna 2017 annetun lain CL (az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény, jäljempänä uusi verotusmenettelylaki)<sup>6</sup> säännöksillä.

9. Uuden verotusmenettelylain 203 §:n 3 momentissa toistetaan olennaisilta osin vanhan verotusmenettelylain 164 §:n sisältö. Kyseisen säännöksen mukaan on niin, että jos verovelvollinen on nostanut hallinnollisen kanteen veroviranomaisen päätöksestä, oikean maksettavan veron määrän määräämistä koskevan oikeuden vanhentumisajan kuluminen keskeytyy siitä lähtien, kun toisen asteen veroviranomaisen päätöksestä on tullut sitova, siihen saakka, kunnes tuomioistuimen ratkaisusta tulee lainvoimainen tai, jos tuomioistuimen ratkaisuun haetaan muutosta, kunnes muutoksenhakuasia on ratkaistu.

<sup>4</sup> Magyar Közlöny 2003/131, 14.11.2003, s. 9990.

<sup>5</sup> Magyar Közlöny 2017/192, 22.11.2017, s. 31694.

<sup>6</sup> Magyar Közlöny 2017/192, 22.11.2017, s. 31586.

10. Uuden verotusmenettelylain 203 §:n 7 momentin c kohdassa säädetään, että veron määräämistä koskevan oikeuden vanhentumisaikaa pidennetään 12 kuukaudella muun muassa, jos veroviranomaisen päätöksestä nostetun hallinnollisen kanteen johdosta tuomioistuin määrää verotusmenettelyn toimitettavaksi uudelleen.

11. Uuden verotusmenettelylain 271 §:n 1 momentin, jonka sanamuoto on sama kuin verohallintolain 139 §:n 1 momentin sanamuoto, mukaan tämän lain säännöksiä ja siten myös uuden verotusmenettelylain 203 §:n 7 momentin c kohtaa on sovellettava lain voimaantulon jälkeen aloitettuihin tai uudelleen toimitettuihin menettelyihin.

### **Pääasia, ennakkoratkaisukysymys ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa**

12. Kantaja vähensi arvonlisäverosta, jonka se oli velvollinen maksamaan, kesäkuussa 2010 sekä marraskuun 2010 ja syyskuun 2011 välisenä ajanjaksona hankkimistaan tavaroista maksamansa arvonlisäveron määrän.

13. Joulukuussa 2011 Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon Budapestin eteläisen alueen vero- ja tulliviranomainen, Unkari; jäljempänä vastaajana oleva veroviranomainen) aloitti ensimmäisen asteen veroviranomaisena tarkastuksen, joka annettiin tiedoksi kantajalle 13.12.2011.

14. Tämän tarkastuksen päätteeksi kyseinen viranomainen katsoi, että osaa arvonlisäverosta, joka oli vähennetty, ei olisi pitänyt vähentää, koska osa tässä tarkoituksessa esitetystä laskuista ei vastannut mitään todellista liiketoimea ja muihin niistä liittyi kantajan tiedossa ollut veropetos. Näin ollen vastaajana oleva veroviranomainen vaati 8.10.2015 tekemässään päätöksessä kantajaa maksamaan yhteensä 144 785 000 Unkarin forintin (HUF) (n. 464 581 euroa) suuruisen verovelan ja määräsi sille 108 588 000 HUF:n (n. 348 433 euroa) suuruisen veronkorotuksen ja 46 080 000 HUF:n (n. 147 860 euroa) suuruisen viivästysseuraamuksen.

### ***Toisen asteen veroviranomaisen ensimmäinen hallintopäätös***

15. Kantajan oikaisuvaatimuksen johdosta Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon Keski-Unkarin alueellinen pääosasto, Unkari), joka on vastaajana olevan veroviranomaisen edeltäjä, kumosi toisen asteen veroviranomaisena 11.11.2015 tekemällään päätöksellä, joka annettiin tiedoksi 14.12.2015, ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen siinä määrätyn viivästysseuraamuksen osalta ja pysytti kyseisen päätöksen muilta osin. Kantaja nosti kyseisestä päätöksestä kanteen.

16. Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapest-pääkaupungin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) kumosi toisen asteen veroviranomaisen päätöksen 2.3.2018 antamallaan tuomiolla, joka tuli lainvoimaiseksi samana päivänä, ja määräsi mainitun viranomaisen toimittamaan verotusmenettelyn uudelleen. Tuomionsa perusteluna kyseinen tuomioistuin totesi, että se oli havainnut, että kyseiseen päätökseen sisältyi ristiriitaisia perusteluja. Vaikka toisen asteen veroviranomaisen päätöksessä todettiin tosiseikkoja, jotka olivat ristiriidassa ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksessä todettujen tosiseikkojen kanssa, siinä nimittäin lausuttiin silti, että ensimmäisen asteen veroviranomainen oli todennut tosiseikat asianmukaisesti.

### ***Toisen asteen veroviranomaisen toinen hallintopäätös***

17. Vastaajana oleva veroviranomainen teki 5.3.2018 tekemällään päätöksellä, joka annettiin tiedoksi kantajalle 7.3.2018, toisen asteen veroviranomaisen toisen hallintopäätöksen, jolla pääosin vahvistettiin ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätös. Kyseisellä päätöksellä kuitenkin alennettiin määrätyn viivästysseuraamuksen määrää.

18. Kantajan nostaman kanteen johdosta Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapest-pääkaupungin hallinto- ja työtuomioistuin) kumosi toisen asteen veroviranomaisen päätöksen 5.7.2018 antamallaan tuomiolla, joka tuli lainvoimaiseksi samana päivänä, ja määräsi vastaajana olevan veroviranomaisen toimittamaan verotusmenettelyn uudelleen. Ratkaisunsa perusteluna kyseinen tuomioistuin totesi, että yhtäältä toisen asteen veroviranomaisen toisessa päätöksessä, joka tehtiin 2.3.2018 annetun tuomion julistamista seuranneena ensimmäisenä työpäivänä, toistettiin toisen asteen veroviranomaisen ensimmäinen päätös suureksi osaksi sanasta sanaan ilman, että siitä kävi ilmi, miltä osin päätöksellä muutettiin ensimmäisen asteen veroviranomaisen esittämää toteamusta. Näin ollen veroviranomainen noudatti kyseisestä tuomiosta johtuvia velvoitteita vain muodon vuoksi. Toisaalta toisen asteen veroviranomaisen toisessa päätöksessä oli edelleen ristiriitaisia toteamuksia kyseessä olevien liiketoimien tosiasiallisuudesta.

19. Veroviranomaisen valituksen johdosta Kúria (ylin tuomioistuin, Unkari) vahvisti 30.1.2020 antamallaan tuomiolla 5.7.2018 annetun tuomion sisällön. Koska toisen asteen veroviranomaisen toisen päätöksen perusteluissa toistettiin toisen asteen veroviranomaisen ensimmäisen päätöksen perustelut, yhtäältä Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapest-pääkaupungin hallinto- ja työtuomioistuin) oli menetellyt oikein todetessaan, että vastaajana oleva veroviranomainen ei ollut noudattanut 2.3.2018 annetussa tuomiossa sitovasti vahvistettuja kannanottoja. Kuten kyseinen viranomainen on väittänyt, sillä oli kyllä käytettävissään vain vähän aikaa ennen veron määräämistä koskevan oikeuden ja siten tilitettävän arvonlisäveron määrän määräämistä koskevan oikeuden vanhentumista, mutta tällainen seikka ei vapauttanut sitä täyttämästä lakisääteisiä velvoitteitaan. Lisäksi toisen asteen veroviranomaisen toiseen päätökseen sisältyi, kuten Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapest-pääkaupungin hallinto- ja työtuomioistuin) oli todennut, ristiriitaisia perusteluja.

### ***Toisen asteen veroviranomaisen kolmas hallintopäätös***

20. Vastaajana oleva veroviranomainen teki 6.4.2020 uuden päätöksen, jolla se vahvisti ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen mutta muutti määrättyä viivästysseuraamusta. Näkemyksensä tueksi kyseinen veroviranomainen totesi, että se ei ollut todennut tosiseikkoja, jotka olisivat ristiriidassa ensimmäisen asteen veroviranomaisen, joka oli täyttänyt tosiseikkojen toteamista koskevan velvollisuutensa, päätöksessään toteamien tosiseikkojen kanssa.

21. Kantaja nosti tästä kolmannelta päätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, Szegedi Törvényszékissä (Szegedin alueellinen alioikeus, Unkari), muun muassa sillä perusteella, että vanhan verotusmenettelylain 164 §:n 1 ja 5 momentissa säädetään, että veroviranomaisen oikeus tilitettävien arvonlisäveron määrien 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 määrien määräämiseen on lakannut kyseisten ajanjaksojen osalta ennen toisen asteen veroviranomaisen kolmannen päätöksen tekopäivää (joka on 6.4.2020). Kantaja nimittäin katsoo, että päätösten

tekeminen toistuvasti on oikeusvarmuuden periaatteen, jota vanhentumisella on tarkoitus suojata, vastaista. Näin on sitäkin suuremmalla syyllä pääasiassa, jos toiseen uudelleen toimitettuun menettelyyn oli ryhdytty sen takia, että veroviranomainen ei ollut noudattanut ensimmäiseen tuomioistuinratkaisuun sisältyviä kannanottoja. Menettely on siis kyseisen veroviranomaisen virheen vuoksi jatkunut lähes kymmenen vuotta verotarkastuksen aloittamisesta alkaen.

22. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vanhan verotusmenettelylain 164 §:n 5 momentissa ei säädetä ylärajaa niiden toistuvien menettelyjen, jotka veroviranomainen voi toimittaa, lukumäärälle eikä keskeytymisen yhteenlasketulle kestolle. Kúrian (ylin tuomioistuin) oikeuskäytännön mukaan vanhentumisajan kulumisen kuitenkin keskeytyy veroviranomaisen päätökseen kohdistuvan tuomioistuinvalvonnan koko keston ajaksi. Näin ollen vanhentumisajan kulumisen keskeytyminen ei ole ajallisesti rajoitettua tuomioistuinvalvonnan yhteydessä, joten veroviranomaisen oikeus tilitettävien arvonlisäveron määrien määräämiseen voisi pidentyä useilla vuosilla tai ääritapauksissa jopa kymmenillä vuosilla. Tästä syystä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, sopiiko kyseinen kansallinen lainsäädäntö ja siihen liittyvä oikeuskäytäntö yhteen unionin oikeuden oikeusvarmuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen kanssa.

23. 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 määrääajan, jossa verohallinnon oikeus veron määräämiseen vanhentuu, kulumisen 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?”

24. Nyt käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön esittämisen jälkeen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toimitti unionin tuomioistuimelle 3.5.2022 päivätyllä kirjeellä jäljennöksen Alkotmánybíróságin (perustuslakituomioistuin, Unkari) 25.1.2022 tekemästä ratkaisusta, jolla kyseinen tuomioistuin kumosi uuden verotusmenettelylain 271 §:n 1 momentissa olevan viittauksen uudelleen toimitettuihin menettelyihin, ja jäljennöksen Alkotmánybíróságin (perustuslakituomioistuin) 26.4.2022 tekemästä toisesta vastaavasta ratkaisusta.

25. Unionin tuomioistuin kehotti 30.6.2022 päivätyllä kirjeellä tietopyynnön avulla ennakkoratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta vahvistamaan tiettyjen alun perin toimitettujen tietojen perusteella, onko niin, että Alkotmánybíróságin (perustuslakituomioistuin) ratkaisun, jolla kumottiin uuden verotusmenettelylain 271 §:n 1 momentissa oleva viittaus uudelleen toimitettuihin menettelyihin, seurauksena pääasia ei ollut joka tapauksessa vanhentunut.

26. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin totesi 7.7.2022 päivätyssä kirjeessä, että Alkotmánybíróságin (perustuslakituomioistuin) ratkaisun ainoa vaikutus oli se, että veroviranomaisen oikeus sen kannettavan arvonlisäveron määrän määräämiseen, joka oli tilitettävä, vanhentui vuoden 2010 osalta tarkastetun ajanjakson osalta. Sitä vastoin veroviranomaisen oikeuden mahdollinen vanhentuminen verovuoden 2011 osalta riippuu unionin tuomioistuimen antamasta vastauksesta.

27. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet kantaja, Unkarin ja Espanjan hallitukset sekä Euroopan komissio. Nämä osapuolet esittivät lisäksi lausumansa 10.11.2022 pidetyssä istunnossa asianosaisten kuulemiseksi.

## **Oikeudellinen arviointi**

### ***Alustavat huomautukset***

28. Aluksi on todettava, että pääasia ei koske sitä, onko vanhentumisaika, jonka kuluessa yhtäältä verovelvollinen voi käyttää vähennysoikeuttaan ja jonka kuluessa toisaalta veroviranomainen voi kyseenalaistaa verovelvollisen tekemät ilmoitukset, sellaisenaan yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, vaan se koskee sitä, onko tällaisen määräajan keskeytyminen yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, kun kyse on tuomioistuinmenettelyistä, ilman ajallista rajoitusta ja riippumatta niistä syistä, joiden takia asia on mahdollisesti pitänyt käsitellä uudelleen tällaisissa menettelyissä.

29. Tässä tapauksessa on todettava, että nyt käsiteltävässä asiassa on kyse erityisestä tapauksesta, jossa saman veroja koskevan riidan yhteydessä asiaa on käsitelty toistuvasti useissa hallinnollisissa menettelyissä ja tuomioistuinmenettelyissä ilman, että tämä asia voitaisiin ratkaista lopullisesti sellaisista syistä, jotka johtuvat ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan veroviranomaisesta, ja ilman, että kyseessä olevassa verolainsäädännössä säädetään tällaisesta tapauksesta ja voidaan korjata se.

30. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää tältä osin, että silloin, kun asia saatetaan toistuvasti tuomioistuimen käsiteltäväksi, kyseisen jäsenvaltion käytännön mukaan keskeytyksille ei ole yhteenlaskettua enimmäisaikaa, vaikka aikaisemman tuomioistuinratkaisun jälkeisessä uudessa menettelyssä tehtyä veroviranomaisen päätöstä käsittelevä tuomioistuin toteaa, ettei veroviranomainen ole noudattanut aikaisempaan tuomioistuinratkaisuun sisältyviä kannanottoja ja että asian uusi käsittely tuomioistuimessa on johtunut veroviranomaisen virheestä.

31. Tällaisessa tapauksessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii Unkarin lainsäädännön ja käytännön, jotka koskevat vanhentumisaikojen kulumisen keskeytymistä käytännössä rajoittamattomaksi ajaksi, yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa ja sitä, missä määrin nämä ovat omiaan loukkaamaan oikeusvarmuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta. Kyseinen tuomioistuin toteaa lisäksi, että arvonlisäverodirektiivissä säädetyn vähennysoikeuden käyttö voi käydä suhteettoman vaikeaksi muun muassa pääasiassa kyseessä olevien tapausten kaltaisissa tapauksissa, joissa veroviranomainen tekee uusia päätöksiä ilman, että se noudattaa aikaisempia toimivaltaisten tuomioistuinten antamia ratkaisuja, lyhyessä ajassa uusien menettelyjen toimittamiseen velvoittavien ratkaisujen jälkeen siten, että veron määräämistä koskevan oikeuden vanhentumisaika voi pidentyä merkittävästi sen takia, että vanhentumisajan kulumisen keskeyty tuomioistuinvalvonnan yhteydessä.

32. Tällaisessa asiayhteydessä, jossa ei ole ilmeistä, että kyseessä olevan tilanteen ei voida katsoa johtuvan vain (ja suoraan) pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä vaan sen voidaan katsoa johtuvan pikemminkin veroviranomaisen ja mahdollisesti kansallisten tuomioistuinten toiminnasta tai jopa laiminlyönnistä, katson aiheelliseksi tarkastella näitä kahta näkökohtaa erikseen tässä ratkaisuehdotuksessa.

### ***Vanhentumisajan kulumisen keskeytymistä koskevan lainsäädännön yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa***

33. Ennen kuin arvioidaan, onko Unkarin lainsäädäntö yhteensopiva unionin oikeuden tehokkuusperiaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää tekemään, on tutkittava, kuuluuko kyseinen lainsäädäntö verotusta koskevien unionin oikeuden erityissännösten soveltamisalaan.

### ***Arvonlisäverodirektiivin sovellettavuus***

34. Aluksi on huomattava, että siitä huolimatta, että nyt käsiteltävässä asiassa on kyse arvonlisäveroon liittyvästä oikeusriidasta, ennakkoratkaisukysymys ei koske minkään arvonlisäverodirektiivin säännöksen tulkintaa. Tältä osin kyseisessä direktiivissä ainoastaan vahvistetaan arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat aineelliset ja muodolliset edellytykset<sup>7</sup> säätämättä kuitenkaan määräajasta, jonka kuluessa verovelvolliset voivat tehdä arvonlisäveron palautushakemuksen<sup>8</sup> tai jonka kuluessa arvonlisäveron palautus on suoritettava, kun tietyn maksetun veron määrän palautusoikeus on syntynyt.

### ***Asetuksen N:o 2988/95 sovellettavuus***

35. Ensinnäkin on todettava, että asetuksen N:o 2988/95 soveltamisalasta seuraa, että kyseistä asetusta sovelletaan kaikkiin viranomaisten toteamiin ”väärinkäytöksiin” ja ”jokai[seen] [unionin] oikeuden säännöksen tai määräyksen rikkomi[seen], joka johtuu taloudellisen toimijan teosta tai laiminlyönnistä” ja jonka tuloksena voisi olla vahinko unionin yleiselle talousarviolle ja omille varoille.

36. Unionin tuomioistuin on katsonut, että unionin omiin varoihin kuuluvat muun muassa tulot, jotka kertyvät yhdenmukaisen verokannan soveltamisesta yhdenmukaistettuun arvonlisäveron määräytymisperusteeseen, joka on määritetty unionin sääntöjä noudattaen, ja että yhtäältä arvonlisäverotulojen kantaminen sovellettavan unionin oikeuden mukaisesti ja toisaalta asianmukaisten arvonlisäveroon perustuvien omien varojen tulouttaminen unionin talousarvioon liittyvät suoraan toisiinsa, koska arvonlisäverotulojen kantamatta jättämisestä aiheutuu mahdollisesti arvonlisäveroon perustuvien omien varojen määrän väheneminen.<sup>9</sup> Tästä voitaisiin päätellä, että vanhentumisaika, jonka kuluessa kansalliset veroviranomaiset voivat määrätä oikean tilitettävän arvonlisäveron määrän tietyn ajanjakson osalta, kuuluu asetuksen N:o 2988/95 soveltamisalaan.

<sup>7</sup> Arvonlisäverodirektiivissä säädetään näistä sekä aineellisista että muodollisista edellytyksistä X osaston 1 luvussa (”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, 168 artikla ja sitä seuraavat artiklat) ja 4 luvussa (”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, 178 artikla ja sitä seuraavat artiklat).

<sup>8</sup> Tuomio 14.2.2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, 35 kohta).

<sup>9</sup> Tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 kohta) ja tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 38 kohta).



37. Toiseksi on todettava vanhentumisajoista, että asetuksen N:o 2988/95 3 artiklan 1 kohdassa säädetään neljän vuoden pituisesta seuraamusmenettelyn vanhentumisajasta kyseisen asetuksen soveltamisalaan kuuluvien ”väärinkäytösten” osalta. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kyseisessä artiklassa säädettyä vanhentumisaikaa sovelletaan sekä sellaisiin sääntöjenvastaisuuksiin, jotka johtavat kyseisen asetuksen 5 artiklassa tarkoitettuun hallinnolliseen seuraamukseen, että sellaisiin sääntöjenvastaisuuksiin, joihin kohdistuu saman asetuksen 4 artiklassa tarkoitettu hallinnollinen toimenpide, jonka tarkoituksena on perusteettomasti saadun etuuden periminen takaisin mutta joka ei kuitenkaan ole seuraamus.<sup>10</sup>

38. On kuitenkin huomattava, että kun unionin lainsäätäjä antoi asetuksen N:o 2988/95 ja erityisesti sen 3 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan, se aikoi ainoastaan määrittellä vähimmäisvanhentumisajan, jota on sovellettava kaikissa jäsenvaltioissa. Jäsenvaltiot voivat nimittäin kyseisen asetuksen 3 artiklan 3 kohdan mukaisesti soveltaa vanhentumisaikoja, jotka ovat pitempiä kuin mainitun asetuksen 3 artiklan 1 kohdassa säädetty neljän vuoden pituinen vanhentumisaika.<sup>11</sup> Koska tämän mahdollisuuden edellytyksenä on implisiittisesti mutta väistämättä se, että asetetut määräajat ovat kohtuullisia, pidempiä määräaikoja on siis tutkittava niiden samojen periaatteiden kannalta, joita sovelletaan määräaikoihin, jotka eivät kuulu kyseisen asetuksen soveltamisalaan.<sup>12</sup>

39. Kolmanneksi on todettava, että asetuksen N:o 2988/95 3 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa vahvistetaan määräaikojen laskemista koskevat säännöt. Kyseisen asetuksen 3 artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa nimittäin yhtäältä säädetään, että seuraamuksia, joihin oikeuskäytännössä rinnastetaan laajemmin kaikenlaiset viranomaisen toimet, koskevan menettelyn vanhentuminen keskeytyy väärinkäytökseen liittyvän tutkimuksen tai menettelyn vireilletulon yhteydessä. Toisaalta mainitun asetuksen 3 artiklan 1 kohdan neljännessä alakohdassa säädetään, että vanhentumisaika päättyy viimeistään sinä päivänä, jona kaksinkertaisen vanhentumisajan pituinen aika päättyy ilman, että toimivaltainen viranomainen on määrännyt seuraamuksesta, ja unionin tuomioistuin on tulkinnut kyseistä säännöstä siten, että siinä asetetaan ehdoton aikaraja,<sup>13</sup> josta ainoana nimenomaisesti tunnustettuna poikkeuksena on vanhentumisajan kulumisen keskeytyminen rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä asetuksen N:o 2988/95 6 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Tästä ei kuitenkaan ole kyse nyt käsiteltävässä asiassa, kuten sekä ennakkoratkaisupyyntöstä että Unkarin hallituksen tältä osin istunnossa antamasta vastauksesta ilmenee.

40. Lisäksi kyseisen asetuksen soveltamisalaan kuuluvat ainoastaan hallinnolliset menettelyt, ja osapuolen, jolle on määrätty hallinnollinen seuraamus, vireille saattamien tuomioistuinmenettelyjen kesto ja vanhentumisajojen kulumisen keskeytyminen tuomioistuinvalvonnan yhteydessä eivät kuulu minkään sen säännöksen soveltamisalaan.

41. Edellä esitetystä seuraa, että vaikka asetusta N:o 2988/95 voidaan soveltaa sellaisten kansallisten sääntöjen osalta, joissa säädetään vanhentumisajasta, jonka kuluessa kansalliset veroviranomaiset voivat määrätä veron, nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö, jossa säädetään arvonlisäveron määrän määräämistä koskevan vanhentumisajan kulumisen keskeytymisestä koko tuomioistuinvalvonnan ajaksi, on suljettu kyseisen asetuksen soveltamisalan ulkopuolelle.

<sup>10</sup> Tuomio 24.6.2004, Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388, 33 ja 34 kohta) ja tuomio 17.9.2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, 45 kohta).

<sup>11</sup> Ks. tuomio 7.4.2022, IFAP (C-447/20 ja C-448/20, EU:C:2022:265, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>12</sup> Ks. vastaavasti tuomio 17.9.2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>13</sup> Ks. vastaavasti tuomio 2.3.2017, Glencore Céréales France (C-584/15, EU:C:2017:160, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

*Kyseessä olevan lainsäädännön arviointi unionin oikeuden yleisten periaatteiden kannalta*

42. Koska unioni ei ole antanut asiaa koskevia säännöksiä (ja koska arvonlisäverodirektiiviin ja asetukseen N:o 2988/95 ei sisälly erityisiä sääntöjä, joiden perusteella voitaisiin antaa vastaus esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen), unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti tuomioistuinmenettelyihin liittyviä vanhentumisaikoja ja kyseisten vanhentumisaikojen kulumisen keskeytymistä koskevat säännöt on vahvistettava jäsenvaltioiden sisäisessä oikeusjärjestyksessä jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden periaatteen ja erityisesti vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukaisesti sillä varauksella, että kyseiset valtiot käyttävät toimivaltaansa unionin oikeuden mukaisesti.<sup>14</sup>

43. Tältä osin on niin, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on viitanut ennakkoratkaisukysymyksensä sanamuodossa ainoastaan oikeusvarmuuden periaatteeseen ja tehokkuusperiaatteeseen, tämä ei estä sitä, että sekä tässä arvioinnissa että siinä arvioinnissa, joka unionin tuomioistuimen on suoritettava, otetaan huomioon muita unionin oikeuden yleisiä periaatteita, jotka voivat olla merkityksellisiä nyt käsiteltävässä asiassa.

44. Ensinnäkin vastaavuusperiaatteesta on todettava, että kyseinen periaate edellyttää, että kansallisessa lainsäädännössä säädetyt unionin oikeuden täytäntöönpanoa koskevat menettelysäännöt eivät ole rajoittavampia kuin sen kansallisen lainsäädännön, jonka kohde tai peruste on samankaltainen, täytäntöönpanoa koskevat menettelysäännöt. Vanhentumissääntöjen tapauksessa sen noudattaminen edellyttää, että kyseisen vanhentumissäännön lisäksi on olemassa vanhentumissääntö, jota sovelletaan sisäisiin tilanteisiin ja jota voidaan pitää samankaltaisena, kun otetaan huomioon sen kohde ja olennaiset osatekijät.<sup>15</sup>

45. Tältä osin on todettava yhtäältä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaamista tosiseikoista ja asianosaisten kirjallisista huomautuksista ja myöskään istunnossa esitetyistä täsmennyksistä ei käy ilmi, että Unkarin verotusmenettelylakiin sisältyvät menettelysäännöt (mukaan lukien pääasiassa kyseessä oleva säännöstö) olisivat vanhentumisaikojen osalta epäedullisempia kuin ne menettelysäännöt, joita sovelletaan sisäisiin tilanteisiin, ja toisaalta, että kyseisiä sääntöjä sovelletaan sekä unionin oikeuden rikkomiseen perustuviin kanteisiin että luonteeltaan samankaltaisiin kansallisen lainsäädännön rikkomiseen perustuviin kanteisiin.

46. Toiseksi tehokkuusperiaatteesta on todettava, että se edellyttää, että kansallista menettelyä koskevat säännökset eivät saa tehdä unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttämisestä käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa.<sup>16</sup>

47. Ensinnäkin on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin yhteydessä jäsenvaltioille on asetettu kaksi velvoitetta. Niiden on yhtäältä varmistettava, että verovelvolliset voivat tosiasiallisesti käyttää arvonlisäveron vähennysoikeuttaan ilman, että sellaiset menettelysäännöt tai aineelliset säännöt, jotka ovat yhteensopimattomia unionin oikeuden ja erityisesti arvonlisäverodirektiivin kanssa, estävät niitä tekemästä niin. Toisaalta niiden on toteutettava kaikki tarpeelliset lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti niiden alueella, sekä veropetosten ja veronkierron torjumiseksi.<sup>17</sup>

<sup>14</sup> Tuomio 28.7.2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>15</sup> Tuomio 20.12.2017, *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>16</sup> Tuomio 15.3.2017, *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, 52 kohta).

<sup>17</sup> Ks. arvonlisäverodirektiivin 273 artikla ja tuomio 26.2.2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 ja 26 kohta).

48. Vaikka kantaja vetoaa nyt käsiteltävässä asiassa siihen, että sen arvonlisäveron vähennysoikeutta on rajoitettu, ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että veroviranomainen on todennut veropetoksen ja että tätä arviota ei näytetä olevan vielä kyseenalaistettu pääasiassa tähän mennessä annetuissa tuomioissa. Tältä osin on huomattava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio voi lähtökohtaisesti lykätä arvonlisäveron palautusta siihen saakka, kunnes riita on lopullisesti ratkaistu hallinnollisessa menettelyssä tai tuomioistuinmenettelyssä, koska vähennysoikeuden epäämisen on aina täytettävä oikeasuhteisuutta koskeva vaatimus,<sup>18</sup> minkä tarkistaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

49. Toiseksi verotusta koskevan vanhentumisajan olemassaololla on yhtä suuri merkitys verovelvolliselle ja veroviranomaiselle, koska kohtuullisten määräaikojen asettamisella pyritään suojaamaan sekä verovelvollista että veroviranomaista siten, ettei unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttämistä tehdä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

50. Tältä osin on tehtävä ero yhtäältä sen määräajan, jonka kuluessa verovelvolliset voivat käyttää arvonlisäveron vähennysoikeuttaan, ja toisaalta sen vanhentumisajan, jonka kuluessa veroviranomainen voi toimia, välillä.<sup>19</sup> Unionin tuomioistuin on siten myöntänyt tietyissä tuomioissa, että viranomaisen oikeus toimia voi vanhentua määräajoissa, jotka poikkeavat yksityisiin sovellettavista määräajoista.<sup>20</sup> Vanhentumisajasta, jota sovelletaan veroviranomaiseen, on näin ollen todettava, että unionin tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus todeta, että viiden vuoden pituinen vanhentumisaika, joka alkaa kulua päivästä, jona veroa koskeva ilmoitus on lähtökohtaisesti tehtävä, oli tehokkuusperiaatteen mukainen.<sup>21</sup>

51. On kuitenkin täsmennettävä, että vaikka problematiikkaa, jossa on kyse mahdollisesta kantajan vähennysoikeuden käytön rajoittamisesta, on korostettu nyt käsiteltävässä asiassa, nyt käsiteltävä asia ei koske suoraan mainittua oikeutta koskevien menettelysääntöjen yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa vaan kansallista lainsäädäntöä, joka koskee veroviranomaisen toimia koskevaa vanhentumisaikaa.

52. Kolmanneksi on todettava vanhentumisajan kulumisen keskeytymisestä tuomioistuinmenettelyn ajaksi, että vanhentumisajan kulumisen keskeyttävien perusteiden olemassaololla pyritään juuri varmistamaan tehokkuusperiaatteen noudattaminen varmistamalla se, että vanhentumisaika ei pääty tuomioistuinmenettelyn aikana, vaikka verovelvollinen käyttää unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettuja oikeuksia. Lisäksi sen, että vanhentumisajan kulumisen keskeytyy tuomioistuinmenettelyn ajaksi, tavoitteena on mahdollistaa se, että veroviranomainen ottaa tuomioistuinvalvonnan tuloksen huomioon. Jos tällaista lainsäädäntöä ei olisi, kanneoikeutta voitaisiin käyttää väärin, koska siinä tapauksessa, että vanhentuminen tapahtuisi mahdollisen tuomioistuinmenettelyn (jonka kesto ei ole lähtökohtaisesti määritetty täsmällisesti ja jonka kesto ei joka tapauksessa ole riippuvainen veroviranomaisten toteuttamista

<sup>18</sup> Tuomio 18.12.1997, Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 54 ja 55 kohta).

<sup>19</sup> Yhtäältä verovelvollisen osalta se, että on olemassa vanhentumisaika, jonka puitteissa verovelvollinen voi käyttää oikeuksiaan, mahdollistaa sen, että verovelvollinen voi riitauttaa veroviranomaisen tekemät päätökset vaatiakseen ja mahdollisesti saadakseen perusteettomien maksujen palautuksia tai kutakin veroa koskevassa erityislainsäädännössä säädettyjä palautuksia. Toisaalta vanhentumisaika mahdollistaa sen, että veroviranomaiset voivat tehdä tarpeelliset tarkastukset verovelvollisen verotuksellisen tilanteen määrittämiseksi ja väärinkäytösten ja veronkiertojen, joita on voinut tapahtua, ja niiden seurausten tunnistamiseksi välttääkseen arvonlisäverotulojen menettämisen.

<sup>20</sup> Ks. mm. tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 49–54 kohta), jossa katsottiin, että tehokkuusperiaatetta ei loukata siinä tapauksessa, että kansallinen vanhentumisaika on väitetyksi veroviranomaisen kannalta edullisempi kuin se vanhentumisaika, johon voidaan vedota yksityisiä vastaan.

<sup>21</sup> Tuomio 8.9.2011, Q-Beef ja Bosschaert (C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, 37 kohta) ja tuomio 20.12.2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, 43 kohta).

toimenpiteistä vaan tuomioistuinmenettelystä) aikana, veroviranomaisen olisi mahdotonta tehdä toteamuksia, vaikka sen päätös lisäksi osoittautuisi lainmukaiseksi sekä menettelyllisesti että aineellisesti.

53. Kolmanneksi oikeusvarmuuden periaatteen osalta on muistutettava, että vanhentumisaikojen tarkoituksena on yleisesti taata oikeusvarmuus ja että, jotta vanhentumisaikoja koskevat säännöt täyttäisivät oikeusvarmuuden takaamista koskevan tehtävänsä, ne on vahvistettava etukäteen ja niiden on oltava riittävän selviä ja täsmällisiä, jotta voidaan taata tilanteiden ja oikeudellisten suhteiden ennakoitavuus.<sup>22</sup> Lisäksi verotuksen alalla vanhentumisaikoja koskevilla säännöillä pyritään varmistamaan se, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta veroviranomaiseen nähden voida loputtomiin kyseenalaistaa.<sup>23</sup>

54. Tässä tapauksessa on kiistatonta, että nyt käsiteltävässä asiassa vanhentumisaikoja ja vanhentumisaikojen kulumisen keskeytymistä koskevat säännöt ovat verovelvollisten tiedossa ja verovelvolliset tietävät, että se, että ne vetoavat niillä oleviin takeisiin, kuten oikeuteen nostaa kanne, voi johtaa vanhentumisajan kulumisen keskeytymiseen.

55. Lisäksi on todettava, että oikeuksien lakkaamiseen johtavaa vanhentumista koskevilla säännöillä pyritään nimenomaan välttämään se, että oikeudellista tilannetta kyseenalaistetaan loputtomiin. Oikeuksien lakkaamiseen johtavaa vanhentumista koskevalla mekanismilla pyritään nimittäin siihen, etteivät oikeudet jää loputtomiin epävarmoiksi ja että siitä, että niiden haltija luopuu niistä, aiheutuu seuraamuksia. Kyseinen mekanismi kuitenkin edellyttää vanhentumisajan kulumisen keskeyttävien perusteiden olemassaoloa erityisesti siinä tapauksessa, että oikeuksien haltijat käyttävät oikeuksiaan tarkemmin sanoen käyttämällä oikeussuojakeinoja, koska tällainen mekanismi perustuu nimenomaan siihen, että oikeuksien haltijat joko eivät käytä oikeuksiaan tai päättävät käyttää niitä, joista jälkimmäinen päätös merkitsee menettelyn viivästyistä. Tästä seuraa, että sitä, että vanhentumisaikojen kulumisen keskeytyy, kun verovelvollinen käyttää näitä oikeuksia, ei voida lähtökohtaisesti pitää seikkana, joka kyseenalaistaa kyseiset oikeudet (loputtomiin), koska tämä keskeytyminen liittyy hallinnollisesta menettelystä erillisen uuden menettelyn käynnistämiseen, eli sellaisen tuomioistuinvalvonnan käynnistämiseen, jota koskevat erilaiset säännöt, joihin kuuluvat muun muassa tuomioistuinvalvontaan liittyviin omiin menettelyihin sovellettavia määräaikoja koskevat säännöt.<sup>24</sup>

56. Lisäksi unionin tuomioistuin on katsonut, ettei oikeusvarmuuden periaate ole esteenä kansallisten veroviranomaisten käytännölle, jonka mukaan nämä vanhentumisajan kuluessa peruuttavat päätöksen, jolla ne olivat myöntäneet verovelvolliselle arvonlisäveron vähennysoikeuden, ja vaativat uuden tarkastuksen jälkeen tätä maksamaan kyseisen veron viivästysseuraamuksineen.<sup>25</sup> Vaikka on katsottu, että tällainen veroviranomaisen käytäntö hallinnollisen menettelyn yhteydessä (ilman tuomioistuimen antamaa ratkaisua) ei kyseenalaista loputtomiin verovelvollisen verotuksellista tilannetta, ei ole epäilystäkään siitä, että se, että veroviranomainen tekee uusia päätöksiä annettujen tuomioiden täytäntöönpanemiseksi, ei voi sellaisenaan merkitä oikeusvarmuuden periaatteen loukkaamista.

<sup>22</sup> Tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, 112 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>23</sup> Tuomio 20.5.2021, BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, ei julkaistu, EU:C:2021:410, 46 kohta).

<sup>24</sup> Tuomioistuinmenettelyyn sovellettavaa määräaika, jonka käyttöönotto aiheuttaa vanhentumisajan kulumisen keskeytymisen, ei nimittäin säännellä verolainsäädännössä vaan tuomioistuinmenettelyä koskevissa säännöissä.

<sup>25</sup> Ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 40 ja 41 kohta).

57. Edellä esitetystä seuraa, että oikeusvarmuuden periaate ja tehokkuusperiaate eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että vanhentumisajan kulumisen keskeyty tuomioistuinmenettelyn koko keston ajaksi siinä tapauksessa, että verovelvollinen käyttää kanneoikeuttaan, ja että vanhentumisaikaa pidennetään siinä tapauksessa, että veroviranomainen velvoitetaan toimittamaan verotusmenettely uudelleen. Jollei näin olisi, vanhentuminen voisi tapahtua jopa tuomioistuinmenettelyn aikana, myös muun muassa ennakkoratkaisupyyntöön liittyvän tuomioistuinmenettelyn aikana (siinäkin tapauksessa, että veroviranomaisen päätös olisi täysin perusteltu), mikä tekisi tuomioistuinmenettelystä merkityksettömän, veisi verovelvolliselta mahdollisuuden käyttää kanneoikeuttaan ja lisäksi estäisi veroviranomaista ottamasta kantaa verovelvollisen verotukselliseen tilanteeseen pantaessa täytäntöön kansallisen tuomioistuimen ratkaisua.

### ***Vanhentumisajan kulumisen keskeytymistä koskeva Unkarin viranomaisen käytäntö***

58. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamuksista ilmenee, että menettelyn pitkittyminen johtuu osittain veroviranomaisesta, koska se ei ole noudattanut asiaa koskevassa tuomioistuinratkaisussa osoitettuja näkökohtia tehdessään uuden päätöksen. Kyseisen tuomioistuimen mukaan tällainen vähennysoikeuden taloudellisten ja aineellisten edellytysten tutkimista koskevan verotusmenettelyn perusteeton pitkittyminen ajaksi, jota on mahdotonta ennakoita, tekee (arvonlisäveron) vähennysoikeuden käyttämisestä suhteettoman vaikeaa.<sup>26</sup>

59. Tällaisessa asiayhteydessä ja siitä huolimatta, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole esittänyt tätä koskevaa pyyntöä, on ensinnäkin pohdittava hyvän hallinnon periaatteen merkitystä nyt käsiteltävässä asiassa.

60. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on nimittäin jo vahvistettu, että kun jäsenvaltio panee täytäntöön unionin oikeutta, hyvää hallintoa koskevasta oikeudesta, joka ilmentää unionin oikeuden yleistä periaatetta, johtuvia vaatimuksia ja erityisesti jokaisen oikeutta saada asiansa käsitellyksi puolueettomasti ja kohtuullisessa ajassa sovelletaan verotarkastusmenettelyssä.<sup>27</sup> Unionin tuomioistuin on myös todennut, että hyvän hallinnon periaate edellyttää, että pääasiassa kyseessä olevan veroviranomaisen kaltaisen hallintoviranomaisen on sille kuuluvan tarkastusvelvollisuuden puitteissa tutkittava huolellisesti ja puolueettomasti kaikki merkitykselliset näkökohdat sen varmistamiseksi, että sillä on lopullista päätöstä tehdessään käytettävissään mahdollisimman kattavat ja luotettavat tiedot.<sup>28</sup>

61. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen (joka on ainoa taho, jolla on tiedossaan kaikki pääasian olosuhteet) tehtävänä on siis ratkaista, onko tämän asian monimutkaisuus voinut johtaa menettelyn pitkittymiseen tai voidaanko verotusmenettelyjen toistumisen ja lukuisten vanhentumisajan kulumisen keskeytymisten katsoa johtuvan veroviranomaisen laiminlyönnistä ja missä määrin kyseisestä käytännöstä on voinut aiheutua vahinkoa kantajalle. Kaikki veroviranomaisen tekemät virheet tai kaikki veroviranomaisen epäonnistuneet yritykset noudattaa tuomioistuinratkaisua eivät kuitenkaan sellaisenaan merkitse veroviranomaisen virhettä, joka olisi omiaan saattamaan vanhentumisajan kulumisen keskeytymistä koskevat säännökset kyseenalaisiksi, siinäkin tapauksessa, että näin on tapahtunut useampaan kertaan.

<sup>26</sup> Myös kantaja yhtyy tähän toteamukseen, ja se väittää, että menettelyn hitaus johtui veroviranomaisen suorittaman tosiseikkojen tutkiminnan puutteista, jotka lopulta johtivat vanhentumisajan kulumisen keskeytymisiin.

<sup>27</sup> Tuomio 14.5.2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, 43 kohta).

<sup>28</sup> Tuomio 14.5.2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, 44 kohta).

62. Toiseksi on todettava, että Unkarin hallitus on todennut istunnossa, että kansallisilla tuomioistuimilla oli käytettävissään tarvittavia keinoja, joiden avulla ne lähtökohtaisesti voivat korjata nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisen tilanteen. Näin ollen siinä tapauksessa, että veroviranomainen ei noudattaisi kansallisen tuomioistuimen sille osoittamia määräyksiä (sellaisten syiden takia, jotka johtuvat suoraan kyseisestä veroviranomaisesta), kansallinen tuomioistuin voisi kyseisen hallituksen mukaan käyttää käsiteltäväkseen saatetussa asiassa ”otto-oikeutta” ja ratkaista asian muuttamalla itse veroviranomaisen tekemää päätöstä sellaisin vaikutuksin, että oikeusriidan vireilläolo samalla päättyy lopullisesti.

63. Tältä osin on muistutettava, että Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan toisessa kohdassa määrätään muun muassa, että jokaisella on oikeus saada asiansa ratkaistuksi kohtuullisessa ajassa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että oikeudenkäynnin keston kohtuullisuutta on arvioitava kuhunkin asiaan liittyvien olosuhteiden perusteella niin, että huomioon otetaan erityisesti oikeusriidan merkitys asianosaiselle, asian monimutkaisuus sekä se, miten asian vireille saattanut asianosainen ja toimivaltainen viranomainen ovat toimineet.<sup>29</sup>

64. Toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen on siis myös tarkastettava, missä määrin menettelyn pitkittymisen voitaisiin katsoa johtuvan kansallisista tuomioistuimista, jos kävisi ilmi, että vaikka niillä on käytettävissä keinoja, joilla voidaan korjata tällainen tilanne, ne eivät ole käyttäneet niitä. Tällaisessa tapauksessa toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen on tutkittava, onko kantajalle myönnettävä korvausta sellaisen viivästymisen tai laiminlyönnin takia, joka ei johdu pelkästään veroviranomaisista vaan myös kansallisista tuomioistuimista.

65. Edellä esitetystä seuraa, että toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen on arvioitava nyt käsiteltävän asian kaikki olosuhteet, kuten asian monimutkaisuus, huomioon ottaen, ovatko verotusmenettelyn toistuminen ja kyseinen tuomioistuinvalvonta tapahtuneet pääasiassa veroviranomaisen menettelyn puutteiden takia vai voidaanko kyseisen viivästymisen katsoa johtuvan kansallisista tuomioistuimista, ja tehtävä tästä tarvittavat johtopäätökset, mukaan lukien johtopäätös kyseisen verovelvollisen mahdollisesta oikeudesta korvaukseen.

## **Ratkaisuehdotus**

66. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Szegedi Törvényszékin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Unionin oikeuden oikeusvarmuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäverotuksen alalla veroviranomaisen veron määräämistä koskevan oikeuden vanhentumisajan kulumisen keskeytyä kyseessä olevan tuomioistuinvalvonnan koko keston ajaksi, vaikka kyseessä oleva kanne kohdistuu veroviranomaisen tekemiin peräkkäisiin päätöksiin, jotka koskevat samaa veroa.

Toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin arvioitava nyt käsiteltävän asian kaikki olosuhteet, kuten asian monimutkaisuus, huomioon ottaen, ovatko verotusmenettelyn toistuminen ja kyseinen tuomioistuinvalvonta tapahtuneet pääasiassa veroviranomaisen menettelyn puutteiden takia vai voidaanko kyseisen viivästymisen katsoa johtuvan kansallisista tuomioistuimista, ja tehtävä tästä tarvittavat johtopäätökset, mukaan lukien johtopäätös kyseisen verovelvollisen mahdollisesta oikeudesta korvaukseen.

<sup>29</sup> Ks. vastaavasti tuomio 9.9.2008, FIAMM ym. v. neuvosto ja komissio (C-120/06 P ja C-121/06 P, EU:C:2008:476, 212 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).