Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTS (Zweite Kammer in der Besetzung mit fünf Richtern)

3. Juni 2026 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer – Umsätze eines mit einer Steuerprüfung abgeschlossenen Besteuerungszeitraums – Nationale Regelung, wonach die Eröffnung einer erneuten Prüfung voraussetzt, dass der Steuerschuldner neue Tatsachen offenlegt – Effektivitätsgrundsatz – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Verhältnismäßigkeit“

In der Rechtssache T-198/25

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Fővárosi Törvényszék (Hauptstädtisches Stuhlgericht, Ungarn) mit Entscheidung vom 19. Februar 2025, beim Gerichtshof eingegangen am 4. März 2025, in dem Verfahren

G Kft.

gegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

erlässt

DAS GERICHT (Zweite Kammer in der Besetzung mit fünf Richtern)

unter Mitwirkung der Präsidentin N. Półtorak, des Richters G. Hesse, der Richterin G. Steinfatt sowie der Richter D. Petrlík (Berichterstatter) und I. Dimitrakopoulos,

Generalanwältin: M. Brkan,

Kanzlerin: A. Juhász-Tóth, Verwaltungsrätin,

aufgrund der am 25. März 2025 gemäß Art. 50b Abs. 3 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union erfolgten Weiterleitung des Vorabentscheidungsersuchens vom Gerichtshof an das Gericht,

in Anbetracht des Sachgebiets nach Art. 50b Abs. 1 Buchst. a der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union und des Nichtvorliegens einer eigenständigen Auslegungsfrage im Sinne von Art. 50b Abs. 2 der Satzung,

* Verfahrenssprache: Ungarisch.

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

auf die mündliche Verhandlung vom 17. Dezember 2025,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– von G, vertreten durch A. Németh, Ügyvéd,

– der ungarischen Regierung, vertreten durch M. Fehér und R. Kissné Berta als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Herold und A. Sipos als Bevollmächtigte,

aufgrund der nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Entscheidung, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 167, 168, 179, 180, 183, 250 und 252 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie der Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der G Kft. und der Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn) wegen der Berichtigung der von dieser Gesellschaft zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Folgendes vor:

„Die Mehrwertsteuer wird von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.“

Ungarisches Recht

4 § 54 Abs. 5 des Adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Gesetz Nr. CL von 2017 über die Besteuerungsordnung) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) bestimmt Folgendes:

„Ab dem Beginn der Prüfung können die geprüften Steuern und Subventionen im Hinblick auf den geprüften Zeitraum nicht mehr durch Selbstberichtigung berichtigt werden. Die von der Finanzverwaltung nachträglich festgesetzten Steuern und Subventionen kann der Steuerschuldner nicht berichtigen. Eine Korrektur, die die geprüften Steuern, Subventionen und den geprüften Zeitraum betrifft, ist als vor dem Beginn der Prüfung durchgeführte Selbstberichtigung anzusehen, wenn der Steuerschuldner die Steuererklärung über die Selbstberichtigung spätestens einen Tag vor

der vorherigen Benachrichtigung über die Prüfung – oder, falls keine solche Benachrichtigung erfolgte, der Zustellung des Auftragsschreibens oder, falls keine solche Zustellung erfolgte, dessen Übergabe – bei der Finanzverwaltung (auf dem Postweg) einreichte."

5 In § 89 Abs. 2 des Adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Gesetz Nr. CLI von 2017 über die Finanzverwaltungsordnung) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) heißt es:

„Liegen die gesetzlich festgelegten Voraussetzungen vor, kann auch für einen bereits durch eine Prüfung abgeschlossenen Zeitraum eine Prüfung erfolgen (erneute Prüfung)."

6 § 92 der Finanzverwaltungsordnung sieht vor:

„Hinsichtlich des durch die Steuerprüfung abgeschlossenen Zeitraums kann eine erneute Prüfung der Steuer oder der Subventionen

…

b) auf Antrag des Steuerschuldners erfolgen, wenn die Aufklärung der durch ihn offengelegten neuen Tatsachen und Umstände die Änderung der Feststellungen der früheren Prüfung zur Folge hätte, vorausgesetzt, dass die neuen Tatsachen und Umstände dem Steuerschuldner nicht zur Verfügung standen und bei gutgläubigem Verhalten auch nicht zur Verfügung stehen konnten oder er von ihnen keine Kenntnis hatte und auch bei gutgläubigem Verhalten keine Kenntnis haben konnte,

…"

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

7 G ist eine Gesellschaft ungarischen Rechts deren Haupttätigkeit in der Vermietung von Pfand- und Mehrwegpaletten und -kisten (im Folgenden: betroffene Gegenstände) an Obstproduzenten, Einzel- und Großhändler und Lebensmittelverarbeiter besteht.

8 Im Rahmen der oben in Rn. 7 beschriebenen Tätigkeit arbeitete G mit einem Pfandsystem, wonach sie bei der Lieferung der betroffenen Gegenstände eine Pfandgebühr von ihrer Kundschaft erhob, um von dieser die gelieferten Gegenstände innerhalb der vereinbarten Frist zurückzubekommen. Gab ein Kunde einen Teil dieser Gegenstände nicht zurück, wurden die Rechnungen in Bezug auf die Pfandgebühr berichtigt. Gab der Kunde alle Gegenstände zurück, wurden die entsprechenden Rechnungen storniert. In den Rechnungen über die Pfandgebühr wies G die Mehrwertsteuer aus.

9 In seinen Bescheiden über die vorläufige Steuerveranlagung vom 1. Juni 2015 vertrat das Nemzetgazdasági Minisztérium (Wirtschaftsministerium) die Auffassung, dass die fraglichen Pfandumsätze nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen und dass G in Bezug auf die Pfandumsätze, für die sie zu Unrecht Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt habe, berichtigte Rechnungen, in denen keine Mehrwertsteuer ausgewiesen werde, ausstellen und ihre Mehrwertsteuererklärungen im Wege von „Selbstberichtigungen" korrigieren dürfe. Nach dem 9. November 2015 wies G in ihren Rechnungen über Pfandgebühren keine Mehrwertsteuer mehr aus.

10 Am 12. Dezember 2017 leitete das Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Nationales Amt für Steuern und Zölle, Direktion für Steuern und Zölle des Komitats Heves, Ungarn; im Folgenden: erstinstanzliche Finanzbehörde) bei G eine Mehrwertsteuerprüfung für den Zeitraum von Januar 2015 bis Juli 2017 (im Folgenden: Untersuchungszeitraum) ein. Gemäß der geltenden nationalen Regelung konnte G ab dem Beginn der Prüfung ihre Mehrwertsteuererklärungen für diesen Zeitraum nicht mehr im Wege der „Selbstberichtigung“ korrigieren.

11 Mit Bescheid vom 19. Juli 2018 schloss die erstinstanzliche Finanzbehörde die Steuerprüfung ohne Beanstandungen in Bezug auf die Mehrwertsteuer ab. Da G keinen Rechtsbehelf gegen diesen Bescheid eingelegt hatte, wurde dieser am 22. August 2018 bestandskräftig. Der Untersuchungszeitraum war daher gemäß der anwendbaren nationalen Regelung als „durch eine Prüfung abgeschlossener Zeitraum“ anzusehen.

12 Am 13. November 2020 beantragte G bei der erstinstanzlichen Finanzbehörde, den Untersuchungszeitraum im Hinblick auf die Mehrwertsteuer erneut zu prüfen. Sie begründete dies u. a. mit einer Bezugnahme auf die Bescheide über die vorläufige Steuerveranlagung und wies darauf hin, dass sie nach dem Abschluss der vorherigen Steuerprüfung festgestellt habe, dass einige von ihr ausgestellte korrigierte Rechnungen über Pfandgebühren nicht in ihren Mehrwertsteuererklärungen für den Untersuchungszeitraum enthalten gewesen und andere erst nach dem Beginn der Prüfung ausgestellt worden seien. Sie war der Auffassung, dass ihr die damit offengelegten Beweise für diesen Zeitraum das Recht auf eine Mehrwertsteuererstattung im Rahmen einer neuen Prüfung verliehen.

13 Mit Bescheid vom 26. November 2020 lehnte die erstinstanzliche Finanzbehörde den Antrag auf erneute Prüfung ab, ohne ihn in der Sache zu prüfen, da sie die Voraussetzung von § 92 Buchst. b der Finanzverwaltungsordnung für nicht erfüllt hielt. Sie hielt die Bescheide über die vorläufige Steuerveranlagung nicht für neue Tatsachen oder Umstände, die im Sinne dieser Vorschrift eine neue Steuerprüfung rechtfertigen würden. G habe die Möglichkeit gehabt, vor der vorherigen Steuerprüfung eine „Selbstberichtigung“ der Mehrwertsteuer vorzunehmen, nachdem die Bescheide über die vorläufige Steuerveranlagung erlassen worden seien. Zudem seien die in den Mehrwertsteuererklärungen für den Untersuchungszeitraum nicht enthaltenen Rechnungen keine neuen Tatsachen oder Umstände, da G über die diese Rechnungen betreffenden Beweise bereits während der vorherigen Steuerprüfung verfügt habe.

14 Mit Bescheid vom 18. Januar 2021 bestätigte die Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung ohne Prüfung in der Sache die Entscheidung der erstinstanzlichen Finanzbehörde. Dabei wies sie u. a. darauf hin, dass G zwischen dem Erlass der Bescheide über die vorläufige Steuerveranlagung am 1. Juni 2015 und dem Beginn der vorherigen Steuerprüfung am 12. Dezember 2017 die Möglichkeit gehabt habe, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer im Wege der „Selbstberichtigung“ zu korrigieren.

15 Gegen diesen Bescheid vom 18. Januar 2021 erhob G Klage beim Fővárosi Törvényszék (Hauptstädtisches Stuhlgericht, Ungarn), dem vorlegenden Gericht, und machte geltend, dass er gegen die Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit verstoße. G trug u. a. vor, dass die Korrekturen, die sie habe vornehmen wollen, einen Zeitraum beträfen, für den die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen sei, und dass sie die gegen sie festgesetzte Mehrwertsteuer nicht fristgerecht habe beanstanden können, weil ihr zum fraglichen Zeitpunkt die Belege für die vorgenommenen Korrekturen nicht vorgelegen hätten.

16 Dem vorlegenden Gericht stellt sich die Frage, ob die in § 92 Buchst. b der Finanzverwaltungsordnung vorgesehenen Voraussetzungen für eine erneute Steuerprüfung eines durch eine Prüfung abgeschlossenen Zeitraums mit dem Unionsrecht vereinbar sind.

17 Dabei weist es darauf hin, dass gemäß § 92 Buchst. b der Finanzverwaltungsordnung eine neue Prüfung nur durchgeführt werden kann, wenn der Steuerschuldner neue Tatsachen oder Umstände offenlegt, die eine Änderung der bei der vorherigen Prüfung getroffenen Feststellungen zur Folge haben und die ihm bisher nicht vorlagen und auch bei gutgläubigem Verhalten nicht vorliegen konnten oder von denen er bisher keine Kenntnis hatte und auch bei gutgläubigem Verhalten keine Kenntnis haben konnte. Weiter führt das vorlegende Gericht aus, dass nach einer Auslegung der Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung eine solche neue Tatsache oder ein solcher neuer Umstand nur in Fällen, in denen der Steuerschuldner infolge eines äußeren Umstands und ohne sein Verschulden erst später in der Lage war, die erforderlichen Korrekturen vorzunehmen, mit Erfolg geltend gemacht werden könne.

18 Unter diesen Umständen hat das Fővárosi Törvényszék (Hauptstädtisches Stuhlgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Art. 167, 168, 179, 180, 183, 250 und 252 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der steuerlichen Neutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass mit diesen eine nationale Rechtsvorschrift – nämlich § 92 Buchst. b der Finanzverwaltungsordnung – oder eine Auslegung und Anwendung dieser Rechtsvorschrift vereinbar ist, wonach hinsichtlich eines mit einer Prüfung abgeschlossenen Zeitraums die Korrektur und die Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nur möglich sind, wenn neue Tatsachen oder Umstände vorliegen, die dem Steuerschuldner zuvor nicht zur Verfügung standen und auch bei gutgläubigem Verhalten nicht zur Verfügung stehen konnten oder von denen er keine Kenntnis hatte und auch bei gutgläubigem Verhalten keine Kenntnis haben konnte, unabhängig davon, dass es nicht zu einer Gefährdung des Steueraufkommens kam, da die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer, deren Berichtigung begehrt wird, an den Fiskus abgeführt wurde?

Zur Vorlagefrage

19 Als Erstes ist vorab darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass ein einzelstaatliches Gericht sein Vorabentscheidungsersuchen seiner Form nach unter Bezugnahme auf bestimmte Vorschriften des Unionsrechts formuliert hat, das Unionsgericht nicht daran hindert, diesem Gericht unabhängig davon, worauf es in seinen Fragen Bezug genommen hat, alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die ihm bei der Entscheidung des bei ihm anhängigen Verfahrens von Nutzen sein können. Das Unionsgericht hat insoweit aus dem gesamten von dem einzelstaatlichen Gericht vorgelegten Material, insbesondere der Begründung der Vorlageentscheidung, diejenigen Elemente des Unionsrechts herauszuarbeiten, die unter Berücksichtigung des Gegenstands des Rechtsstreits einer Auslegung bedürfen (Urteil vom 14. Februar 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, Rn. 28).

20 Der Ausgangsrechtsstreit betrifft im vorliegenden Fall gemäß den in der Vorlageentscheidung enthaltenen Angaben nur einen Antrag auf Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer. Das vorlegende Gericht führt aber in seiner Frage die Art. 167, 168, 179, 180

und 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie an, die das Recht auf Vorsteuerabzug betreffen, sowie die Art. 250 und 252 dieser Richtlinie, die vorsehen, dass jeder Steuerpflichtige eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben hat und die das Recht der Mitgliedstaaten in Bezug auf die Fristen hierfür flankieren. Da es im Ausgangsrechtsstreit nicht um diese Aspekte geht und die Vorlageentscheidung keine Gründe dafür angibt, warum um die Auslegung dieser Bestimmungen ersucht wird, besteht für das Gericht kein Anlass, darüber zu befinden.

21 Als Zweites ist es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, in der ein Steuerpflichtiger einen zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer entsprechenden Betrag entrichtet hat, für den nach Art. 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Steuerschuld entstanden ist, grundsätzlich Sache des Rechnungsausstellers, die Rechnung zu berichtigen, wobei es, da die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Bestimmung über die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Rechnungsaussteller enthält, grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten ist, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen eine solche Mehrwertsteuer berichtigt werden kann (vgl. Urteil vom 13. März 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Konkret ist es Aufgabe der Mitgliedstaaten, zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer in ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung die Möglichkeit vorzusehen, jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer zu berichtigen, wenn der Rechnungsaussteller seinen guten Glauben nachweist (vgl. Urteil vom 13. März 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung) oder wenn er die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 Was das Verhältnis zwischen diesen beiden in der vorstehenden Randnummer genannten Voraussetzungen betrifft, hat der Gerichtshof entschieden, dass die Mitgliedstaaten die Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nicht vom guten Glauben des Rechnungsausstellers abhängig machen dürfen, wenn dieser die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 28).

24 Wie dem Wortlaut der Vorlagefrage zu entnehmen ist, hat das vorlegende Gericht dieser Frage die Prämisse zugrunde gelegt, dass die Gefährdung des Steueraufkommens im Ausgangsrechtsstreit beseitigt worden sei.

25 Da das Gericht in Bezug auf den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen, in den sich die Vorlagefrage einfügt, von den Feststellungen des vorlegenden Gerichts auszugehen hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. März 2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, Rn. 92 und die dort angeführte Rechtsprechung), ist es nicht Sache des Gerichts, die Richtigkeit der in der vorstehenden Randnummer erwähnten vom vorlegenden Gericht vorgenommenen Beurteilung zu überprüfen.

26 Als Drittes sieht, wie aus der Vorlageentscheidung und den in den während der mündlichen Verhandlung vor dem Gericht gemachten erläuternden Ausführungen hervorgeht, die in der Vorlagefrage genannte nationale Bestimmung, nämlich § 92 Buchst. b der Finanzverwaltungsordnung, die Verfahrensvoraussetzungen vor, unter denen ein Steuerpflichtiger sein Recht auf Berichtigung der Mehrwertsteuer für einen Zeitraum geltend machen kann, für den bereits eine Steuerprüfung durchgeführt wurde.

27 Nach § 92 Buchst. b der Finanzverwaltungsordnung ist die Berichtigung der Mehrwertsteuer für einen Zeitraum, für den bereits eine Steuerprüfung durchgeführt wurde, im Rahmen einer erneuten Steuerprüfung möglich, deren Eröffnung jedoch davon abhängig gemacht wird, dass der Steuerpflichtige neue Tatsachen oder Umstände geltend macht, die eine Änderung der bei der vorherigen Prüfung getroffenen Feststellungen zur Folge haben und von denen er bisher keine Kenntnis hatte bzw. die ihm bisher nicht vorlagen und von denen auch ein gutgläubig handelnder Steuerpflichtiger keine Kenntnis haben konnte bzw. die ihm nicht vorliegen konnten.

28 Was insbesondere den in dieser Bestimmung vorgesehenen Begriff der Gutgläubigkeit angeht und wie von allen Beteiligten, die an der mündlichen Verhandlung vor dem Gericht teilgenommen haben, bestätigt wurde, betrifft dieser Begriff nicht die Frage, ob der Steuerpflichtige beim Ausstellen der Rechnung, in der die Mehrwertsteuer falsch ausgewiesen ist, gutgläubig war, sondern die Frage, ob der Steuerpflichtige, der sich für die Eröffnung einer neuen Steuerprüfung auf eine neue Tatsache beruft, vorher von ihr Kenntnis haben oder ob sie ihm vorher vorliegen konnte. Folglich entspricht die in der Vorlagefrage genannte Voraussetzung, wie sie die nationale Bestimmung vorsieht, nicht dem Begriff der Gutgläubigkeit im Sinne der oben in Rn. 23 angeführten Rechtsprechung.

29 Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seiner Frage im Wesentlichen wissen will, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Effektivität, der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die die Ausübung des Rechts auf die Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer für einen Zeitraum, für den bereits eine Steuerprüfung durchgeführt wurde, selbst dann von Voraussetzungen abhängig macht, die mit dem Vorliegen eines neuen Aspekts verbunden sind, der eine Änderung der bei dieser Prüfung getroffenen Feststellungen zur Folge haben kann, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt.

30 Im Hinblick auf die Beantwortung dieser Frage ist darauf hinzuweisen, dass in Ermangelung einer Unionsregelung über die Erstattung von Abgaben die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten ist; die Voraussetzungen, unter denen eine solche Erstattung verlangt werden kann, müssen dem Äquivalenzprinzip und dem Effektivitätsprinzip entsprechen, d. h., sie dürfen nicht ungünstiger sein als bei ähnlichen Forderungen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, und sie dürfen nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (vgl. Urteil vom 11. April 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 In Bezug auf den Effektivitätsgrundsatz, auf den die Frage des vorlegenden Gerichts sich bezieht, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Möglichkeit, einen Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer ohne jede zeitliche Beschränkung zu stellen, dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwiderliefe, der verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Finanzverwaltung nicht unbegrenzt offenbleiben kann. Insoweit ist der Rechtsprechung insbesondere zu entnehmen, dass der Effektivitätsgrundsatz nicht verletzt ist, wenn der Steuerpflichtige nach den im nationalen Recht vorgesehenen Verfahrensmodalitäten zur Ausübung seiner Rechte über einen angemessenen Zeitraum verfügt, nach dem diese Rechte im Interesse der Rechtssicherheit, die gleichermaßen den betroffenen Steuerschuldner und die betroffene Verwaltung schützt, nicht mehr ausgeübt werden können.

Die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte wird durch solche zeitlichen Beschränkungen weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert, selbst wenn ihre Anwendung die vollständige oder teilweise Abweisung der erhobenen Klage zur Folge haben kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts festzustellen, ob nationale Verfahrensvorschriften unter Berücksichtigung aller Umstände des Ausgangsverfahrens mit dem Effektivitätsgrundsatz vereinbar sind. Doch kann das Gericht ihm alle hierzu zweckdienlichen Hinweise geben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Februar 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Insoweit ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Frage, ob eine nationale Verfahrensvorschrift die Ausübung der den Bürgern durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert, unter Berücksichtigung der Stellung dieser Vorschrift im gesamten Verfahren sowie des Verfahrensablaufs und der Besonderheiten des Verfahrens vor den verschiedenen nationalen Stellen zu prüfen (vgl. Urteil vom 14. Februar 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Im vorliegenden Fall ist der Vorlageentscheidung zu entnehmen, dass Steuerpflichtige nach der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren nationalen Regelung zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer durch die Vorlage einer entsprechenden „Selbstberichtigung“ korrigieren können. Zwar kann ab der Eröffnung einer einen bestimmten Zeitraum betreffenden Steuerprüfung für diesen Zeitraum keine „Selbstberichtigung“ mehr vorgenommen werden, selbst wenn die Verjährungsfrist für die Beantragung der Erstattung dieser Mehrwertsteuer noch nicht abgelaufen ist.

35 Wie jedoch vom vorlegenden Gericht in seiner Beantwortung des Ersuchens des Gerichts um Klarstellung ausgeführt, haben zum einen Steuerpflichtige nach der anwendbaren nationalen Regelung die Möglichkeit, zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für den von der Steuerprüfung erfassten Zeitraum durch Vorlage berichtigter Rechnungen während der Prüfung berichtigen zu lassen. Zum anderen können Steuerpflichtige eine solche Berichtigung auch durch die Vorlage dieser Rechnungen im Rahmen eines Rechtsbehelfs gegen den die Steuerprüfung abschließenden Bescheid vornehmen lassen.

36 Insoweit ist den Angaben des vorlegenden Gerichts zu entnehmen, dass G angesichts der anzuwendenden nationalen Regelung vor der Eröffnung der Steuerprüfung mehr als zweieinhalb Jahre zur Verfügung standen, um die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer durch eine „Selbstberichtigung“ zu korrigieren. Außerdem erstreckte sich die Steuerprüfung, während der diese Steuerpflichtige durch die Vorlage korrigierter Rechnungen die Mehrwertsteuer auch hätte berichtigen lassen können, über einen Zeitraum von mehr als sieben Monaten. Überdies verfügte G über eine zusätzliche Frist, um eine solche Berichtigung durch die Vorlage solcher Rechnungen im Rahmen eines etwaigen Rechtsbehelfs gegen den die Steuerprüfung abschließenden Bescheid vornehmen zu lassen.

37 Daraus folgt zum einen, dass der Steuerpflichtigen eine Zeitspanne von mehr als drei Jahren zur Verfügung stand, während der sie die Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer beantragen konnte. Im Hinblick auf den Effektivitätsgrundsatz ist eine solche Frist grundsätzlich angemessen (vgl. entsprechend Urteil vom 15. Dezember 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, Rn. 25).

38 Zum anderen lassen die dem Gericht vorliegenden Akten nicht den Schluss zu, dass besondere Umstände vorlägen, die diese Steuerpflichtige objektiv daran gehindert hätten, die fragliche Berichtigung der Mehrwertsteuer vornehmen zu lassen. G beschränkte sich insoweit im Wesentlichen darauf, die Vielzahl der Rechnungen geltend zu machen, die sie habe korrigieren müssen. Allein dieser Umstand dürfte sie jedoch nicht daran gehindert haben, die Berichtigung der Mehrwertsteuer während des oben in Rn. 37 genannten Zeitraums zu beantragen.

39 Daher ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, bei denen die Steuerpflichtige über eine ausreichende Zeitspanne verfügt, um die zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer vor der Eröffnung der Steuerprüfung, während dieser Prüfung oder im Rahmen des Rechtsbehelfs gegen den diese Prüfung abschließenden Bescheid zu berichtigen, die Anwendung einer nationalen Regelung wie der, um die es in der Vorlagefrage geht, selbst dann nicht geeignet, die Ausübung des Rechts auf die Berichtigung der Mehrwertsteuer praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren, wenn sie dazu führen kann, dass die Berichtigung dieser Mehrwertsteuer im Rahmen einer erneuten Steuerprüfung unmöglich wird.

40 Diese Feststellung wird nicht durch den Umstand entkräftet, dass die Verjährungsfrist für die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze zum Zeitpunkt der Beantragung der erneuten Steuerprüfung noch nicht abgelaufen war. Allein die Tatsache, dass die nationale Regelung über die allgemeine Verjährungsfrist hinaus noch andere Verfahrensmodalitäten vorsieht, die die Ausübung des Rechts auf Berichtigung der Mehrwertsteuer flankieren, verstößt nämlich nicht gegen den Effektivitätsgrundsatz, sofern die Anwendung dieser Modalitäten – wie sich aus der oben in Rn. 31 angeführten Rechtsprechung ergibt – die Ausübung dieses Rechts nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert.

41 Insoweit ist den Angaben des vorlegenden Gerichts zu entnehmen, dass nach der anzuwendenden nationalen Regelung die Eröffnung einer Steuerprüfung für einen bestimmten Zeitraum unabhängig von der Verjährungsfrist die Modalitäten ändert, nach denen ein Steuerpflichtiger die Mehrwertsteuer für diesen Zeitraum berichtigen lassen kann. Eine solche Berichtigung ist also nicht mehr im Wege der „Selbstberichtigung“ möglich, sondern der Steuerpflichtige muss bei der Finanzverwaltung beantragen, dass sie im Rahmen dieser Steuerprüfung, im Rahmen eines etwaigen Rechtsbehelfs gegen den die Prüfung abschließenden Bescheid oder im Rahmen einer erneuten Steuerprüfung die korrigierten Rechnungen berücksichtigt, wobei die Eröffnung einer erneuten Prüfung von den Voraussetzungen abhängt, die die in der Vorlagefrage genannte nationale Vorschrift vorsieht.

42 Die Anwendung der in der vorstehenden Randnummer genannten Verfahrensmodalitäten, die unabhängig von der allgemeinen Verjährungsfrist bestehen, ist unter den Umständen des Ausgangsverfahrens nicht geeignet, die Ausübung des Rechts auf Berichtigung der Mehrwertsteuer praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren, da – wie oben in Rn. 37 festgestellt – die Zeitspanne, während der die Steuerpflichtige diese Berichtigung vor der Eröffnung der Steuerprüfung, während dieser Prüfung oder im Rahmen des Rechtsbehelfs gegen den diese Prüfung abschließenden Bescheid vornehmen lassen konnte, grundsätzlich angemessen war.

43 Die oben in Rn. 39 gemachten Ausführungen werden auch nicht durch die Urteile vom 26. April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), und vom 2. Juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), entkräftet. Diesen Urteilen lagen nämlich Sachverhalte zugrunde, die sich dadurch auszeichneten, dass dem Steuerpflichtigen für die Ausübung seiner Rechte nur eine sehr kurze Frist oder Zeitspanne zur Verfügung stand (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, Rn. 41, und vom 2. Juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 34). Wie aber oben in Rn. 36 ausgeführt worden ist, verfügte die Steuerpflichtige unter den Umständen des Ausgangsrechtsstreits sowohl vor der Eröffnung der Steuerprüfung als auch während dieser Prüfung und im Rahmen eines Rechtsbehelfs gegen den diese Prüfung abschließenden Bescheid über eine deutlich längere Zeitspanne, um ihr Recht auf Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer auszuüben.

44 Überdies ist in Bezug auf die ebenfalls in der Vorlagefrage angeführten Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit darauf hinzuweisen, dass es sich zum einen beim Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht um eine Regel des Primärrechts, sondern um einen Auslegungsgrundsatz handelt, der neben weiteren Grundsätzen anzuwenden ist, zu denen der Grundsatz der Rechtssicherheit gehört (vgl. Urteil vom 7. Juli 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Infolgedessen kann der Grundsatz der steuerlichen Neutralität für sich genommen nicht dazu führen, dass einem Steuerpflichtigen die Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer in einer Situation gestattet wird, in der er sein Recht auf eine solche Berichtigung nicht nach den im nationalen Recht vorgesehenen Verfahrensvorschriften ausgeübt hat, solange diese Regeln nicht geeignet sind, die Ausübung dieses Rechts praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren (vgl. in diesem Sinne und entsprechend Urteil vom 7. Juli 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, Rn. 50).

46 Zum anderen hat der Gerichtshof zwar entschieden, dass sich der betreffende Mitgliedstaat selbst dann, wenn der Antrag des Steuerpflichtigen auf Erstattung der zu Unrecht entrichteten Mehrwertsteuer auf seine eigene Nachlässigkeit zurückzuführen ist, solcher Mittel bedienen muss, die es erlauben, das mit der nationalen Regelung verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, dabei aber die Grundsätze des Unionsrechts wie den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer möglichst wenig beeinträchtigen, und dass angesichts des Stellenwerts dieses Grundsatzes im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem eine Strafe, die einer absoluten Verwehrung des Rechts auf Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer entspricht, unangemessen erscheint (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 36 und 37 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Jedoch wird – wenngleich die Anwendung einer nationalen Regelung wie der, um die es in der Vorlagefrage geht, in bestimmten Fällen zur Folge haben kann, dass das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer im Rahmen einer erneuten Steuerprüfung versagt wird – dem Steuerpflichtigen unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits nicht die Möglichkeit genommen, dieses Recht vor der Eröffnung der vorherigen Steuerprüfung, während dieser und im Rahmen eines Rechtsbehelfs gegen den die Prüfung abschließenden Bescheid wirksam auszuüben. Folglich könnte diese Anwendung nicht als eine absolute Versagung des Rechts auf Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer angesehen werden, die in keinem angemessenen Verhältnis zu dem Ziel stünde, das – wie oben in Rn. 31 ausgeführt – darin besteht, die Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit sicherzustellen.

48 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die Grundsätze der Effektivität, der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung, die die Ausübung des Rechts auf die Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer für einen Zeitraum, für den bereits eine Steuerprüfung durchgeführt wurde, selbst dann von Voraussetzungen abhängig macht, die mit dem Vorliegen eines neuen Aspekts verbunden sind, der eine Änderung der bei dieser Prüfung getroffenen Feststellungen zur Folge haben kann, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, nicht entgegenstehen, sofern der betroffene Steuerpflichtige sein Recht auf Berichtigung während eines angemessenen Zeitraums wirksam geltend machen kann.

Kosten

49 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gericht sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat

DAS GERICHT (Zweite Kammer in der Besetzung mit fünf Richtern)

für Recht erkannt:

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie die Grundsätze der Effektivität, der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit

sind dahin auszulegen, dass

sie einer nationalen Regelung, die die Ausübung des Rechts auf die Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer für einen Zeitraum, für den bereits eine Steuerprüfung durchgeführt wurde, selbst dann von Voraussetzungen abhängig macht, die mit dem Vorliegen eines neuen Aspekts verbunden sind, der eine Änderung der bei dieser Prüfung getroffenen Feststellungen zur Folge haben kann, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, nicht entgegenstehen, sofern der betroffene Steuerpflichtige sein Recht auf Berichtigung während eines angemessenen Zeitraums wirksam geltend machen kann.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 3. Juni 2026.

Unterschriften