Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (andra avdelningen, som sammanträder med fem domare)

den 3 juni 2026*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Rättelse av felaktigt fakturerad mervärdesskatt – Transaktioner som avser en period som avslutats genom en skattekontroll – Nationell lagstiftning enligt vilken det för att inleda en ny kontroll krävs att den beskattningsbara personen åberopar en ny omständighet – Effektivitetsprincipen – Principen om skatteneutralitet – Proportionalitet”

I mål T-198/25

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapest stad, Ungern) genom beslut av den 19 februari 2025, som inkom till domstolen den 4 mars 2025, i målet

G Kft.

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

TRIBUNALEN (andra avdelningen, som sammanträder med fem domare)

sammansatt av ordföranden N. Półtorak samt domarna G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (referent) och I. Dimitrakopoulos,

generaladvokat: M. Brkan,

justitiesekreterare: handläggaren A. Juhász-Tóth,

med beaktande av att domstolen överlämnade begäran om förhandsavgörande till tribunalen den 25 mars 2025, med tillämpning av artikel 50b tredje stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol,

med beaktande av det sakområde som avses i artikel 50b första stycket a i stadgan för Europeiska unionens domstol och av att det inte föreligger någon självständig tolkningsfråga, i den mening som avses i artikel 50b andra stycket i stadgan,

efter den skriftliga delen av förfarandet

* Rättegångsspråk: ungerska.

efter förhandlingen den 17 december 2025,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– G, genom A. Németh, ügyvéd,

– Ungerns regering, genom M. Fehér och R. Kissné Berta, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom M. Herold och A. Sipos, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 167, 168, 179, 180, 183, 250 och 252 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan G Kft. och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) angående rättelse av den mervärdesskatt som bolaget felaktigt har fakturerat.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 203 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.”

Ungersk rätt

4 I 54 § punkt 5 az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (2017 års lag nr CL om införande av en skatteprocesslag) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) föreskrivs följande:

”Efter det att en skattekontroll har inletts kan skatter och stöd som är föremål för granskning i denna kontroll inte korrigeras genom självrättelse för den granskade perioden. Den beskattningsbara personen kan inte rätta de skatter och det stöd som skattemyndigheten har fastställt i efterhand. En rättelse som avser den skatt, det stöd och den period som kontrolleras anses vara en självrättelse som gjorts innan kontrollen inleddes om den beskattningsbara personen har lämnat in (skickat per post) självrättelsedeklarationen till skattemyndigheten senast dagen före mottagandet av förhandsmeddelandet om kontrollen eller, om inget sådant meddelande har mottagits, vid delgivningen av beslutet eller, i avsaknad av en sådan delgivning, vid överlämnandet av beslutet.”

5 I 89 § punkt 2 az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (2017 års lag nr CLI om skatteförvaltning) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) (nedan kallad skatteförvaltningslagen) föreskrivs följande:

”På de villkor som anges i lag får en kontroll även utföras avseende en period som avslutats med en kontroll (förnyad kontroll).”

6 I 92 § skatteförvaltningslagen föreskrivs följande:

”Skatter och stöd som avser en deklarationsperiod som avslutats med en skattekontroll får blir föremål för en förnyad kontroll

…

b) på begäran av den beskattningsbara personen, om en ny uppgift eller omständighet som den beskattningsbara personen har uppmärksammat leder till att slutsatserna från den föregående kontrollen ska ändras, förutsatt att den beskattningsbara personen inte hade och inte heller kunde ha tillgång till den nya uppgiften eller omständigheten i god tro, eller hade eller kunde ha kännedom om den i god tro.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 G är ett bolag bildat enligt ungersk rätt vars huvudsakliga verksamhet består i att hyra ut returbackar och returpallar (nedan kallade de berörda varorna) till fruktproducenter, detaljhandlare, grossister och företag som bearbetar livsmedel.

8 I samband med den verksamhet som nämns i punkt 7 ovan tillämpade G ett system med depositioner som i huvudsak bestod i att kunderna fakturerades ett depositionsbelopp när de berörda varorna levererades, för att de skulle återlämna de berörda varorna inom den fastställda tidsfristen. Om kunden endast återlämnade en del av dessa varor rättades fakturorna avseende depositionsbeloppet. Om kunden återlämnade samtliga dessa varor makulerades fakturorna. I de fakturor avseende depositionsbelopp som utfärdades av G angavs mervärdesskatt.

9 I förhandsbesked i skattefrågor av den 1 juni 2015 (nedan kallade förhandsbeskeden) fann Nemzetgazdasági Minisztérium (Finansministeriet, Ungern) att de aktuella depositionerna inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och att G, vad gäller de depositioner för vilka mervärdesskatt felaktigt hade fakturerats, hade rätt att utfärda rättelsefakturor utan mervärdesskatt och att rätta sina mervärdesskattedeklarationer genom en ”självrättelse”. G upphörde att inkludera mervärdesskatt på sina fakturor avseende depositionsbeloppen efter den 9 november 2015.

10 Den 12 december 2017 inledde Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Nationella skatte- och tullmyndigheten – Avdelningen för skatter och tullar i provinsen Heves, Ungern) (nedan kallad skattemyndigheten i första instans) en skattekontroll hos G som, vad gäller mervärdesskatt, avsåg perioden från januari 2015 till juli 2017 (nedan kallad den granskade perioden). Enligt den tillämpliga nationella lagstiftningen kunde G, från det att denna kontroll inleddes, inte längre rätta sina mervärdesskattedeklarationer för denna period genom en ”självrättelse”.

11 Genom beslut av den 19 juli 2018 avslutade skattemyndigheten i första instans skattekontrollen utan att dra några slutsatser avseende mervärdesskatt. G begärde inte omprövning av detta beslut, vilket vann laga kraft den 22 augusti 2018. Den granskade perioden betraktades därefter, enligt tillämplig nationell lagstiftning, som en ”period som avslutats med en kontroll”.

12 Den 13 november 2020 lämnade G in en begäran till skattemyndigheten i första instans om förnyad kontroll av mervärdesskatten avseende den granskade perioden. Till stöd för sin begäran hänvisade G bland annat till förhandsbeskeden i skattefrågor och angav att bolaget, efter det att den föregående skattekontrollen hade avslutats, hade konstaterat att vissa av de rättelsefakturor avseende depositionsbeloppen som bolaget hade utfärdat inte hade tagits med i mervärdesskattedeklarationerna för den granskade perioden och att andra fakturor hade utfärdats först efter det att nämnda kontroll hade inletts. G ansåg att dessa således framkomna uppgifterna vid en ny kontroll borde ge bolaget rätt till återbetalning av mervärdesskatt för denna period.

13 Genom beslut av den 26 november 2020 avvisade skattemyndigheten i första instans begäran om förnyad kontroll, utan prövning i sak, med motiveringen att villkoren i 92 § b skatteförvaltningslagen inte var uppfyllda. Skattemyndigheten i första instans ansåg att förhandsbeskeden inte utgjorde nya uppgifter eller omständigheter, i den mening som avses i denna bestämmelse, som motiverade en ny skattekontroll, eftersom G hade haft möjlighet att göra en ”självrättelse” av mervärdesskatten före den föregående skattekontrollen, efter det att dessa besked hade utfärdats. På samma sätt ansåg skattemyndigheten i första instans att de fakturor som inte hade tagits med i mervärdesskattedeklarationerna för den granskade perioden inte heller utgjorde sådana nya uppgifter eller omständigheter, eftersom G redan vid den föregående skattekontrollen hade haft tillgång till de styrkande handlingarna avseende dessa fakturor.

14 Genom beslut av den 18 januari 2021 fastställde omprövningsavdelningen vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, utan prövning i sak, det beslut som fattats av skattemyndigheten i första instans. Omprövningsavdelningen påpekade bland annat att G, mellan antagandet av förhandsbeskeden den 1 juni 2015 och inledandet av den föregående skattekontrollen den 12 december 2017, hade haft möjlighet att rätta den felaktigt fakturerade mervärdesskatten genom att göra en ”självrättelse”.

15 G överklagade beslutet av den 18 januari 2021 till Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern), som är den hänskjutande domstolen, och gjorde gällande att beslutet stred mot principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet. G gjorde bland annat gällande att de rättelser som bolaget avsåg att göra rörde en period för vilken preskriptionstiden ännu inte hade löpt ut och att bolaget inte hade kunnat bestrida beslutet om mervärdesskatt inom den lagstadgade fristen, eftersom bolaget vid den tidpunkten inte hade tillgång till de styrkande handlingar som låg till grund för rättelserna.

16 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida de villkor som föreskrivs i 92 § b skatteförvaltningslagen – vilka ska vara uppfyllda för att det ska genomföras en förnyad kontroll avseende en period som avslutats med en kontroll – är förenliga med unionsrätten.

17 Den hänskjutande domstolen har påpekat att det endast får göras en förnyad kontroll enligt 92 § b i nämnda lag om den beskattningsbara personen åberopar en ny uppgift eller omständighet som leder till att slutsatserna från den föregående kontrollen bör ändras, förutsatt att den beskattningsbara personen inte hade och inte heller kunde ha tillgång till den nya uppgiften eller

omständigheten i god tro, eller inte hade eller inte kunde ha kännedom om den i god tro. Den hänskjutande domstolen har tillagt att en sådan ny uppgift eller omständighet, enligt den tolkning som gjorts av omprövningsavdelningen vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, endast med framgång kan åberopas i det fall den beskattningsbara personen, på grund av en yttre omständighet och utan egen förskyllan, först senare kunde göra de nödvändiga rättelserna.

18 Det är mot denna bakgrund som Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad) har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artiklarna 167, 168, 179, 180, 183, 250 och 252 i [mervärdesskattedirektivet] samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning eller bestämmelse – i förevarande fall 92 § b [skatteförvaltningslagen] – eller en tolkning och tillämpning av en sådan nationell lagstiftning eller bestämmelse som innebär att det, med avseende på en period som avslutats med en kontroll, endast är möjligt att rätta och beviljas återbetalning av mervärdesskatt som felaktigt fakturerats om det föreligger nya uppgifter eller omständigheter som den beskattningsbara personen inte tidigare hade och inte kunde ha haft tillgång till i god tro, eller som den beskattningsbara personen inte tidigare hade och inte kunde ha haft kännedom om i god tro, även om det inte fanns någon risk för skattebortfall, eftersom den felaktigt fakturerade skatt som begärts rättad hade betalats till skattemyndigheterna?”

Prövning av tolkningsfrågan

19 För det första ska det inledningsvis påpekas att den omständigheten att en nationell domstol formellt sett har formulerat sin begäran om förhandsavgörande med hänvisning till vissa bestämmelser i unionsrätten inte utgör hinder för att unionsdomstolen tillhandahåller den domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av det nationella målet, oberoende av om det har hänvisats därtill i frågorna eller inte. Det ankommer i detta hänseende på EU-domstolen att utifrån samtliga uppgifter som den nationella domstolen har lämnat, och i synnerhet utifrån skälen i beslutet om hänskjutande, avgöra vilka delar av unionsrätten som behöver tolkas med hänsyn till saken i det nationella målet (dom av den 14 februari 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 28).

20 Enligt uppgifterna i beslutet om hänskjutande avser det nationella målet endast en begäran om rättelse av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt. Den hänskjutande domstolen har emellertid i sin fråga hänvisat till artiklarna 167, 168, 179, 180 och 183 i mervärdesskattedirektivet, vilka rör rätten till avdrag för mervärdesskatt, samt artiklarna 250 och 252 i direktivet, i vilka det föreskrivs en skyldighet för den beskattningsbara personen att inge mervärdesskattedeklarationer och en ram för medlemsstaternas rättsordningar vad gäller tidsfristerna för att uppfylla denna skyldighet. Eftersom det nationella målet inte avser dessa aspekter och eftersom det i beslutet om hänskjutande inte anges varför tolkningen av dessa bestämmelser har begärts, saknas det anledning för tribunalen att uttala sig om dessa bestämmelser.

21 För det andra ankommer det – i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, där en beskattningsbar person har betalat ett belopp motsvarande felaktigt fakturerad mervärdesskatt, som gett upphov till en skatteskuld enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet – enligt EU-domstolens praxis i princip på utställaren av fakturan att rätta denna. Vidare ankommer det, eftersom mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon bestämmelse om

rättelse – vidtagen av den som har utställt fakturan – av den felaktigt fakturerade mervärdesskatten, enligt denna rättspraxis i princip på medlemsstaterna att fastställa på vilka villkor rättelse kan ske av denna mervärdesskatt (dom av den 13 mars 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

22 Mer konkret ankommer det, för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet, på medlemsstaterna att i sina interna rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt, då fakturautställaren visar att han eller hon varit i god tro (se dom av den 13 mars 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, punkt 36 och där angiven rättspraxis) eller då fakturautställaren i vederbörlig tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

23 Vad gäller förhållandet mellan de två villkor som anges i punkt 22 ovan har domstolen slagit fast att medlemsstaterna, när fakturautställaren fullständigt och i vederbörlig tid har undanröjt risken för skattebortfall, inte som villkor för att denne ska kunna rätta mervärdesskatten får kräva att fakturautställaren har handlat i god tro (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 28).

24 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen, såsom framgår av själva lydelsen av tolkningsfrågan, formulerat frågan utifrån premissen att risken för skattebortfall hade undanröjts i det nationella målet.

25 Eftersom tribunalen ska beakta den faktiska och rättsliga bakgrunden till tolkningsfrågan, såsom den angetts i beslutet om hänskjutande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 mars 2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, punkt 92 och där angiven rättspraxis), ankommer det inte på tribunalen att kontrollera huruvida den hänskjutande domstolens bedömning enligt punkt 24 ovan är riktig.

26 För det tredje föreskrivs de processuella villkor som ska vara uppfyllda för att en beskattningsbar person ska kunna utöva sin rätt till rättelse av mervärdesskatt för en period som redan har varit föremål för en skattekontroll i den nationella bestämmelse som avses i tolkningsfrågan, det vill säga 92 § b skatteförvaltningslagen, såsom framgår av beslutet om hänskjutande och av de preciseringar som lämnades vid förhandlingen vid tribunalen.

27 Enligt 92 § b skatteförvaltningslagen kan mervärdesskatten för en period som redan varit föremål för en skattekontroll rättas vid en förnyad skattekontroll. För att en förnyad kontroll ska inledas krävs emellertid att den beskattningsbara personen åberopar en ny uppgift eller omständighet, som vederbörande inte kände till eller hade tillgång till tidigare och som en beskattningsbar person, som agerar i god tro, inte kunde känna till eller ha tillgång till, och som medför att de slutsatser som drogs vid den tidigare kontrollen bör ändras.

28 Vad närmare bestämt gäller begreppet god tro enligt nämnda bestämmelse avser detta begrepp, såsom samtliga berörda parter som deltog i förhandlingen vid tribunalen har bekräftat, inte frågan huruvida den beskattningsbara personen var i god tro när denne utfärdade en faktura i vilken mervärdesskatten felaktigt angavs, utan frågan huruvida den beskattningsbara person som åberopar en ny uppgift eller omständighet för att få till stånd en förnyad skattekontroll inte tidigare kunde känna till eller förfoga över denna uppgift. Av detta följer att villkoret avseende god tro i den nationella bestämmelse som avses i tolkningsfrågan inte motsvarar begreppet god tro i den mening som avses i den rättspraxis som nämns i punkt 23 ovan.

29 Mot denna bakgrund ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet samt principerna om effektivitet, skatteneutralitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rätten att rätta felaktigt fakturerad mervärdesskatt för en period som redan varit föremål för en skattekontroll villkoras av att det läggs fram en ny uppgift eller omständighet som kan medföra en ändring av de slutsatser som dragits vid denna kontroll, och detta även om det inte föreligger någon risk för skattebortfall.

30 För att kunna besvara denna fråga ska det påpekas att det, när det saknas unionsrättsliga bestämmelser på området för begäran om återbetalning av skatter och avgifter, ankommer på varje medlemsstat, enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi, att i sin interna rättsordning fastställa de förfaranderegler som är avsedda att säkerställa skyddet av de rättigheter som enskilda har på grund av unionsrätten, varvid villkoren för hur en sådan begäran ska framställas måste följa principerna om likvärdighet och effektivitet. Dessa får med andra ord varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt, eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (se dom av den 11 april 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

31 Vad gäller effektivitetsprincipen, som den hänskjutande domstolens fråga avser, har EU-domstolen redan slagit fast att möjligheten att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt utan någon begränsning i tiden strider mot rättssäkerhetsprincipen, enligt vilken den beskattningsbara personens skatterättsliga ställning, med hänsyn till dennes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte ska kunna ifrågasättas under obegränsad tid. I detta hänseende följer det bland annat av rättspraxis att effektivitetsprincipen inte åsidosätts när den beskattningsbara personen, i enlighet med de processuella regler som föreskrivs i nationell rätt, har en rimlig tid på sig för att utöva sina rättigheter, varefter detta inte längre är möjligt, av rättssäkerhetsskäl, vilka skyddar både den beskattningsbara personen och den berörda myndigheten. Sådana tidsfrister kan nämligen inte anses medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, även om tillämpningen av dessa tidsgränser kan medföra att talan helt eller delvis avvisas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

32 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma om de nationella processuella bestämmelserna är förenliga med effektivitetsprincipen, varvid hänsyn ska tas till samtliga omständigheter i det nationella målet. Tribunalen kan dock tillhandahålla den hänskjutande domstolen användbara uppgifter i detta hänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 februari 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

33 I detta sammanhang ska frågan huruvida en nationell processuell bestämmelse medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som enskilda har enligt unionsrätten, enligt domstolens praxis, bedömas med beaktande av den ställning som denna bestämmelse har inom förfarandet i dess helhet, förfarandets förlopp och dess särdrag vid de olika nationella domstolarna (se dom av den 14 februari 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

34 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att en beskattningsbar person, enligt den nationella lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet, kan rätta den felaktigt fakturerade mervärdesskatten genom att inge en deklaration om ”självrättelse” för detta ändamål.

Det framgår att det från och med den tidpunkt då en skattekontroll avseende en viss period har inletts inte längre är möjligt att göra en ”självrättelse” för denna period, även om preskriptionstiden för att begära återbetalning av denna mervärdesskatt ännu inte har löpt ut.

35 Såsom den hänskjutande domstolen har preciserat i sitt svar på tribunalens begäran om klarläggande har den beskattningsbara personen emellertid, enligt tillämplig nationell lagstiftning, möjlighet att erhålla rättelse av den mervärdesskatt som felaktigt fakturerats för den period som är föremål för skattekontrollen genom att inge rättelsefakturorna under denna period. Dessutom kan den beskattningsbara personen även erhålla en sådan rättelse genom att inge dessa fakturor i samband med en begäran om omprövning av det beslut genom vilket skattekontrollen avslutades.

36 Det framgår av den hänskjutande domstolens uppgifter att G, med tillämpning av gällande nationell lagstiftning, hade mer än två och ett halvt år på sig, innan skattekontrollen inleddes, för att rätta den felaktigt fakturerade mervärdesskatten genom en ”självrättelse”. Vidare omfattade skattekontrollen, under vilken den beskattningsbara personen också hade kunnat erhålla rättelse av mervärdesskatten genom att uppvisa rättelsefakturor, en period på mer än sju månader. G hade dessutom ytterligare tid på sig för att erhålla denna rättelse genom att inge sådana fakturor inom ramen för en eventuell begäran om omprövning av det beslut genom vilket skattekontrollen avslutades.

37 Av detta följer att den berörda beskattningsbara personen hade mer än tre år på sig att begära rättelse av den felaktigt fakturerade mervärdesskatten. En sådan frist är i princip rimlig med hänsyn till effektivitetsprincipen (se, analogt, dom av den 15 december 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, punkt 25).

38 Det finns dessutom inget i handlingarna i målet som tyder på att det föreligger särskilda omständigheter som objektivt sett skulle ha hindrat den berörda beskattningsbara personen från att erhålla rättelse av den aktuella mervärdesskatten. G gjorde i detta hänseende endast gällande att antalet fakturor som bolaget skulle rätta var stort. Enbart denna omständighet förefaller emellertid inte ha utgjort något hinder för bolaget att begära rättelse av mervärdesskatten under den period som nämns i punkt 37 ovan.

39 Under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, där den beskattningsbara personen har haft tillräckligt med tid på sig för att rätta den felaktigt fakturerade mervärdesskatten innan skattekontrollen inleddes, under denna kontroll eller i samband med en begäran om omprövning av det beslut genom vilket denna kontroll avslutades, förefaller tillämpningen av en sådan nationell lagstiftning som den som avses i tolkningsfrågan – även om den kan leda till att det blir omöjligt att erhålla rättelse av denna mervärdesskatt vid en förnyad skattekontroll – inte medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätten till rättelse av mervärdesskatt.

40 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten att preskriptionstiden för de transaktioner som är aktuella i det nationella målet ännu inte hade löpt ut vid den tidpunkt då begäran om en förnyad skattekontroll lämnades in. Enbart den omständigheten att det i den nationella lagstiftningen, utöver den allmänna preskriptionstiden, föreskrivs andra processuella regler som reglerar utövandet av rätten till rättelse av mervärdesskatt strider nämligen inte mot effektivitetsprincipen, under förutsättning att tillämpningen av dessa regler inte medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva denna rätt, såsom framgår av den rättspraxis som anges i punkt 31 ovan.

41 Det framgår av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att inledandet av en skattekontroll för en viss period, enligt tillämplig nationell lagstiftning, oberoende av preskriptionstiden, ändrar villkoren för hur den beskattningsbara personen kan erhålla rättelse av mervärdesskatten för denna period. En sådan rättelse är således inte längre möjlig genom en ”självrättelse”. Den beskattningsbara personen måste i stället begära att skattemyndigheten beaktar de rättade fakturorna i samband med nämnda skattekontroll, i samband med en eventuell begäran om omprövning av det beslut genom vilket kontrollen avslutades eller i samband med en förnyad skattekontroll. En förnyad skattekontroll kan dock bara inledas på de villkor som föreskrivs i den nationella bestämmelse som avses i tolkningsfrågan.

42 Tillämpningen av de processuella regler som anges i punkt 41 ovan, vilka gäller oberoende av den allmänna preskriptionstiden, kan inte, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätten till rättelse av mervärdesskatt, eftersom den tid under vilken den beskattningsbara personen kunde erhålla denna rättelse – innan skattekontrollen inleddes, under denna kontroll eller i samband med en begäran om omprövning av det beslut genom vilket den avslutades – såsom har konstaterats i punkt 37 ovan, i princip var rimlig.

43 Slutsatserna i punkt 39 ovan påverkas inte heller av domen av den 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), och domen av den 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). Slutsatserna i dessa domar avsåg nämligen situationer som kännetecknades av att den beskattningsbara personen hade en mycket kort frist eller mycket kort tid för att utöva sina rättigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 41, och dom av den 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 34). Såsom det har erinrats om i punkt 36 ovan har den beskattningsbara personen, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, haft mycket längre tid på sig för att utöva sin rätt till rättelse av felaktigt fakturerad mervärdesskatt, såväl innan skattekontrollen inleddes som under denna och i samband med en begäran om omprövning av det beslut genom vilket denna kontroll avslutades.

44 Även principerna om skatteneutralitet och proportionalitet berörs i den prejudiciella frågan. Det ska först påpekas att principen om skatteneutralitet inte en primärrättslig regel, utan en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med andra principer, bland annat rättssäkerhetsprincipen (se dom av den 7 juli 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

45 Principen om skatteneutralitet kan följaktligen inte i sig leda till att en beskattningsbar person får rätta felaktigt fakturerad mervärdesskatt i en situation där vederbörande inte har utövat sin rätt till en sådan rättelse enligt de processuella regler som föreskrivs i nationell rätt, när dessa regler inte medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva denna rätt (se, för ett liknande resonemang och analogt, dom av den 7 juli 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, punkt 50).

46 Det är riktigt att domstolen har slagit fast att den berörda medlemsstaten, även när ansökan om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt är en följd av den beskattningsbara personens egen vårdslöshet, ska använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå det mål som eftersträvas med den nationella lagstiftningen, i minsta möjliga mån åsidosätter de principer som uppställs i unionslagstiftningen, såsom principen om mervärdesskattens neutralitet, och att en påföljd som består i att rätten till återbetalning av felaktigt fakturerad och felaktigt erlagd mervärdesskatt helt nekas framstår som oproportionerlig, med hänsyn till den

plats som denna princip har i det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkterna 36 och 37 samt där angiven rättspraxis.

47 Även om tillämpningen av en sådan nationell lagstiftning som den som avses i tolkningsfrågan i vissa fall kan leda till att rätten till återbetalning av mervärdesskatt nekas vid en förnyad skattekontroll, är det icke desto mindre så, att den beskattningsbara personen, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, inte har nekats möjligheten att på ett effektivt sätt utöva denna rätt innan den föregående skattekontrollen inleddes, under denna kontroll och i samband med en begäran om omprövning av det beslut genom vilket denna kontroll avslutades. Nämnda tillämpning kan således inte anses medföra ett absolut avslag på rätten till återbetalning av felaktigt fakturerad mervärdesskatt som är oproportionerlig i förhållande till syftet att säkerställa iakttagandet av rättssäkerhetsprincipen, såsom det erinrats om i punkt 31 ovan.

48 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet samt principerna om effektivitet, skatteneutralitet och proportionalitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rätten till rättelse av felaktigt fakturerad mervärdesskatt för en period som redan varit föremål för en skattekontroll villkoras av att det läggs fram en ny uppgift eller omständighet som kan medföra en ändring av de slutsatser som drogs vid denna kontroll, och detta även om det inte föreligger någon risk för skattebortfall, under förutsättning att den berörda beskattningsbara personen faktiskt har möjlighet att utöva sin rätt till rättelse under en rimlig period.

Rättegångskostnader

49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (andra avdelningen, som sammanträder med fem domare)

följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt samt principerna om effektivitet, skatteneutralitet och proportionalitet,

ska tolkas så,

att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rätten till rättelse av felaktigt fakturerad mervärdesskatt för en period som redan varit föremål för en skattekontroll villkoras av att det läggs fram en ny uppgift eller omständighet som kan medföra en ändring av de slutsatser som drogs vid denna kontroll, och detta även om det inte föreligger någon risk för skattebortfall, under förutsättning att den berörda beskattningsbara personen faktiskt har möjlighet att utöva sin rätt till rättelse under en rimlig period.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 3 juni 2026.

Underskrifter