

Rechtssache C-615/21

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

4. Oktober 2021

Vorlegendes Gericht:

Szegedi Törvényszék (Gerichtshof Szeged, Ungarn)

Datum der Vorlageentscheidung:

4. Oktober 2021

Klägerin:

Napfény-Toll Kft.

Beklagte:

Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

SZEGEDI TÖRVÉNYSZÉK (GERICHTHOF SZEGED)

... [nicht übersetzt]

Der Szegedi Törvényszék (Gerichtshof Szeged) (im Folgenden: vorlegendes Gericht), der mit einer verwaltungsrechtlichen Klage gegen eine Verwaltungsentscheidung in steuerlichen Angelegenheiten befasst ist, in der die **Napfény-Toll Kft.** ... [nicht übersetzt] (... [nicht übersetzt] Árpádhalm ... [nicht übersetzt]), **Klägerin**, der **Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (Rechtsbehelfsdirektion der Nationalen Steuer- und Zollverwaltung) ... [nicht übersetzt] (... [nicht übersetzt] Budapest ... [nicht übersetzt]), **Beklagte**, gegenübersteht, hat einen

Beschluss

mit dem folgenden Tenor gefasst:

Dem ... [nicht übersetzt] Gerichtshof der Europäischen Union (im Folgenden: Gerichtshof) wird die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind der Grundsatz der Rechtssicherheit und der Grundsatz der Effektivität, die Teil des Gemeinschaftsrechts sind, dahin auszulegen, dass sie einer

mitgliedstaatlichen Regelung wie § 164 Abs. 5 des Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Gesetz XCII von 2003 über die Besteuerungsordnung, im Folgenden: alte Besteuerungsordnung), die dem Gericht keinen Entscheidungsspielraum lässt, und der auf dieser Regelung beruhenden Praxis nicht entgegenstehen, nach denen im Bereich der Mehrwertsteuer die Frist für die Verjährung des Steueranspruchs der Steuerverwaltung während der gesamten Dauer gerichtlicher Überprüfungen unabhängig von der Anzahl der wiederholten Steuerverwaltungsverfahren und ohne zeitliche Obergrenze im Fall mehrerer aufeinander folgender gerichtlicher Überprüfungen gehemmt wird, und zwar auch dann, wenn das Gericht, das mit einer Entscheidung befasst ist, die die Steuerbehörde im Rahmen eines wiederholten Verfahrens erlassen hat und mit der sie einer früheren Gerichtsentscheidung nachkommt, feststellt, dass die Steuerbehörde die in dieser Gerichtsentscheidung enthaltenen Vorgaben nicht beachtet hat, d. h. wenn das neue Gerichtsverfahren auf ein Verschulden der Behörde zurückzuführen ist?

... [nicht übersetzt] [Ausführungen zum nationalen Verfahrensrecht]

Gründe

Sachverhalt:

[1] Die Klägerin zog von ihrer Steuerschuld den Mehrwertsteuerbetrag ab, der in der Gegenleistung für die Gegenstände enthalten war, die sie im Juni 2010 sowie im Zeitraum von November 2010 bis September 2011 erworben hatte (im Folgenden: betrachteter Zeitraum)

[2] Die Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (Steuer- und Zolldirektion Süd-Budapest) als erstinstanzliche Steuerbehörde leitete mit einem Auftragsschreiben ... [nicht übersetzt] vom 9. Dezember 2011, das der Klägerin am 13. Dezember 2011 übermittelt wurde, eine Prüfung für den betrachteten Zeitraum ein. Bei dieser stellte sich heraus, dass einige der Gegenstände, die die Klägerin gekauft hatte, tatsächlich nicht von Unternehmen stammten, die Rechnungen an die Adresse der Klägerin ausgestellt hatten.

Erstinstanzliche Entscheidung

[3] Die erstinstanzliche Steuerbehörde stellte mit Entscheidung ... [nicht übersetzt] vom 8. Oktober 2015 Steuerrückstände der Klägerin in Höhe von insgesamt 144 785 000 ungarischen Forint (HUF) fest, verhängte gegen sie eine Steuergeldbuße in Höhe von 108 588 000 HUF, setzte einen Säumniszuschlag in Höhe von 46 080 000 HUF fest und verpflichtete die Klägerin zur Zahlung aller dieser Beträge.

[4] Nach der Begründung dieser Entscheidung entsprach ein Teil der fraglichen Rechnungen keinem tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgang, und ein anderer Teil habe zwar durchaus mit einem wirtschaftlichen Vorgang in Verbindung gebracht

werden können, sei jedoch mit einem Steuerbetrug behaftet, von dem die Klägerin Kenntnis gehabt habe.

Erste zweitinstanzliche Entscheidung

[5] Auf einen Rechtsbehelf der Klägerin hin änderte die Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Generaldirektion Steuern für die Region Mittelungarn der nationalen Steuer- und Zollverwaltung), die Vorgängerin der Beklagten, mit Entscheidung ... [nicht übersetzt] vom 11. November 2015 die erstinstanzliche Entscheidung in Bezug auf den Säumniszuschlag ab und erhielt sie im Übrigen aufrecht. Diese Entscheidung wurde am 14. Dezember 2015 zugestellt.

Erstes Urteil

[6] Auf eine von der Klägerin erhobene Klage hin hob der Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hauptstädtisches Verwaltungs- und Arbeitsgericht Budapest, Ungarn) mit Urteil ... [nicht übersetzt] vom 2. März 2018, das am selben Tag rechtskräftig wurde, die zweitinstanzliche Entscheidung auf und ordnete die Durchführung eines neuen Verfahrens an, da die Entscheidung widersprüchlich sei: Die Entscheidung enthalte einen anderen Sachverhalt als den, der in der erstinstanzlichen Entscheidung festgestellt worden sei, stelle aber zugleich fest, dass die erstinstanzliche Steuerbehörde den Sachverhalt zutreffend festgestellt habe. Die der Beklagten im Rahmen des neuen Verfahrens übertragene Aufgabe, so wie in diesem Urteil definiert, bestand darin, im verfügenden Teil der Entscheidung auf eine Änderung der Begründung der erstinstanzlichen Entscheidung hinzuweisen und in der Begründung auszuführen, inwiefern die Sachverhaltsfeststellung der erstinstanzlichen Steuerbehörde nicht aufrecht erhalten werde und welcher Sachverhalt statt dessen festgestellt werde.

Zweite zweitinstanzliche Entscheidung

[7] Die Beklagte hat mit Entscheidung ... [nicht übersetzt] vom 5. März 2018 die erstinstanzliche Entscheidung aufrechterhalten, wobei sie den Betrag des Säumniszuschlags herabsetzte und die Begründung dieser Entscheidung abänderte. Die Beklagte führte das wiederholte Verfahren gemäß den Bestimmungen der Közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól 2004. évi CXL. törvény (Gesetz Nr. CXL von 2004 über die allgemeinen Vorschriften für das Verfahren und die Leistungen der Verwaltungsbehörden) (im Folgenden Verwaltungsverfahrensgesetz) und der alten Besteuerungsordnung durch.

[8] Die Beklagte stellte der Klägerin diese Entscheidung am 7. März 2018 zu.

Zweites Urteil

[9] Auf eine Klage der Klägerin hin erklärte der Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hauptstädtisches Verwaltungs- und Arbeitsgericht Budapest) mit Urteil ... [nicht übersetzt] vom 5. Juli 2018, das am selben Tag rechtskräftig wurde, die Entscheidung der Beklagten für nichtig und verpflichtete sie, ein neues Verfahren durchzuführen. In den Gründen dieses Urteils wird beanstandet, die Beklagte sei den ihr vom Gericht auferlegten Verpflichtungen im Rahmen des wiederholten Verfahrens nur formal nachgekommen: Die Entscheidung der Beklagten, die am ersten Werktag nach der Verkündung des Urteils ergangen sei, übernehme die erste zweitinstanzliche Entscheidung weitgehend wörtlich, ohne darzulegen, inwieweit sie die von der erstinstanzlichen Behörde getroffenen Feststellungen abändere, und enthalte außerdem weiterhin widersprüchliche und sich gegenseitig ausschließende Feststellungen dazu, ob die betreffenden Umsätze tatsächlich getätigt worden seien. All dies bedeute, dass diese Entscheidung gemäß § 109 Abs. 4 und § 121 Abs. 1 Buchst. f des Verwaltungsverfahrensgesetzes nichtig sei.

Rechtsmittelurteil

[10] Auf das Rechtsmittel der Beklagten hin bestätigte die Kúria (Oberstes Gericht, Ungarn) mit Urteil ... [nicht übersetzt] vom 30. Januar 2020 das Urteil in der Sache.

[11] In den Urteilsgründen heißt es, dass die Entscheidung der Beklagten, die das Gericht aufgehoben habe, widersprüchlich sei und dass ihre Begründung nach dem wiederholten Verfahren unverändert geblieben sei, so dass das Gericht im ersten Rechtszug rechtmäßig festgestellt habe, dass die Beklagte den verpflichtenden Vorgaben des vorangegangenen Urteils nicht gefolgt sei und dass die mit der Klage angefochtene Entscheidung nichtig sei.

[12] Die Kúria stellte fest, dass der von der Beklagten in ihrem Rechtsmittel geltend gemachte Umstand, dass sie nur 17 Tage Zeit gehabt habe, bis ihr Steueranspruch verjähre, sie nicht von der Erfüllung ihrer gesetzlichen Pflichten befreie.

[13] Ferner sei die Steuerbehörde nach dem 1. Januar 2018 verpflichtet gewesen, das infolge des Urteils wiederholte Verfahren angesichts des Datums des ersten Urteils (2. März 2018) auf der Grundlage der neuen Verfahrensvorschriften durchzuführen.

Dritte zweitinstanzliche Entscheidung (der Bescheid der Beklagten)

[14] Die Beklagte erhielt mit ihrem Bescheid ... [nicht übersetzt] vom 6. April 2020, der im vorliegenden Verfahren angefochten wird (im Folgenden: Bescheid der Beklagten), die erstinstanzliche Entscheidung unter Abänderung der Bestimmungen zum Säumniszuschlag aufrecht.

[15] Sie wies unter Bezugnahme auf die im ersten Urteil enthaltene Verpflichtung bezüglich des neuen Verfahrens darauf hin, dass sie keinen anderen Sachverhalt als in der erstinstanzlichen Entscheidung festgestellt habe. Die erstinstanzliche Steuerbehörde sei ihrer Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts nachgekommen und habe den Sachverhalt ordnungsgemäß ermittelt und festgestellt.

Klageantrag

[16] Die Klägerin beantragt mit ihrer Klage, die sie im Lauf des Verfahrens mehrfach präzisiert und ergänzt hat, um dem Verteidigungsvorbringen Rechnung zu tragen, die Nichtigerklärung des Bescheids der Beklagten mit Wirkung auch für die erstinstanzliche Entscheidung. Sie macht u. a. geltend, dass das Recht der Steuerbehörde zur Steuerfestsetzung vor dem Datum dieses Bescheids gemäß § 164 Abs. 1 und 5 der alten Besteuerungsordnung erloschen sei, was einer inhaltlichen Überprüfung des Bescheids der Beklagten entgegenstehe.

[17] Die Klägerin ist der Ansicht, dass nach § 164 Abs. 1 der alten Besteuerungsordnung der Steueranspruch nach Ablauf von fünf Jahren ab dem letzten Tag des Kalenderjahrs verjähre, in dem die Steuererklärung oder -mitteilung abzugeben war bzw. mangels Erklärung oder Mitteilung die Steuer zu entrichten war.

[18] § 164 Abs. 13 der alten Besteuerungsordnung, die am 1. Januar 2012 in Kraft getreten sei, bestimme zwar, dass sich in den dort vorgesehenen Fällen die Verjährungsfrist für den Steueranspruch um sechs Monate verlängere, doch gelte diese Bestimmung nach der Übergangsbestimmung von § 189 Abs. 2 der alten Besteuerungsordnung nur für Verfahren, die ab dem 1. Januar 2012 eingeleitet werden.

[19] Da die Steuerprüfung mit der Zustellung des Auftragsschreibens an die Klägerin am 13. Dezember 2011 begonnen habe, sei § 164 Abs. 13 der alten Besteuerungsordnung vorliegend nicht anwendbar.

[20] § 164 Abs. 5 der alten Besteuerungsordnung, wonach die Verjährungsfrist im Fall einer gerichtlichen Überprüfung der Entscheidung der Steuerbehörde von dem Zeitpunkt, zu dem die Entscheidung der zweitinstanzlichen Steuerbehörde endgültig werde, bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gerichtsentscheidung rechtskräftig werde, oder im Fall eines Rechtsmittels bis zu dem Zeitpunkt, zu dem über das Rechtsmittel entschieden werde, gehemmt werde, könne nicht weit ausgelegt werden, um der Dauer der gerichtlichen Überprüfung von Entscheidungen, die in wiederholten Verfahren ergehen, Rechnung zu tragen. Eine weite Auslegung würde die Rechtssicherheit, die mit der Verjährungsfrist geschützt werden solle, schwer beeinträchtigen, da die wiederholte gerichtliche Anfechtung von [Verwaltungs-]Entscheidungen, die eine nach der anderen rein formal die Gerichtsentscheidungen einhielten, in deren Folge sie ergingen, die

Verjährungsfrist wegen dieser möglichen mehrfachen Fristhemmungen um mehrere Jahre verlängern würde.

[21] Die Verjährungsfrist gemäß § 164 Abs. 1 der alten Besteuerungsordnung entspreche für die von der Prüfung betroffenen Steuerjahre 1 827 Tagen für das Jahr 2010 und 1 828 Tagen für das Jahr 2011.

[22] Im vorliegenden Fall sei die Verjährung also ausschließlich von dem Zeitpunkt, zu dem die erste zweitinstanzliche Entscheidung endgültig geworden sei (14. Dezember 2015), bis zu dem Zeitpunkt, zu dem das erste Urteil rechtskräftig geworden sei (2. März 2018), gehemmt worden, d. h. für 810 Tage. Rechne man die 1 809 bzw. die 1 444 Tage, die vom Beginn der Verjährungsfrist (31. Dezember 2010 bzw. 31. Dezember 2011) bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Hemmung dieser Frist (14. Dezember 2015) eingetreten sei, vergangen seien, zu den 775 Tagen hinzu, die von dem Ende der Hemmung der Verjährungsfrist (2. März 2018) bis zu dem Zeitpunkt der Zustellung des Bescheids der Beklagten an die Klägerin (15. April 2020) verstrichen seien, sei festzustellen, dass der Steueranspruch für alle von der Überprüfung betroffenen Zeiträume erloschen sei.

[23] Der Steueranspruch sei spätestens im Februar 2020 für alle von der Überprüfung betroffenen Zeiträume erloschen, selbst wenn § 164 Abs. 5 der alten Besteuerungsordnung so auszulegen wäre, dass er auch für gerichtliche Überprüfungen gelte, die infolge wiederholter Verfahren eingeleitet würden.

[24] In ihrem Rechtsmittel gegen das zweite Urteil habe die Beklagte nämlich erklärt, dass sie, da das [erste] Urteil am 2. März 2018 rechtskräftig geworden sei, nur 17 Tage Zeit gehabt habe, was durch das Rechtsmittelurteil bestätigt worden sei.

[25] Nach der Verkündung des Rechtsmittelurteils (30. Januar 2020) habe die verbleibende Verjährungsfrist somit 17 Tage betragen – vor Abzug der Anzahl der Tage von der Verkündung des ersten Urteils (2. März 2018) bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die zweitinstanzliche Entscheidung endgültig geworden sei (7. März 2018) –, in denen die Verjährungsfrist weitergelaufen sei. Die Anzahl der Tage zwischen der Verkündung des Rechtsmittelurteils und dem Erlass des Bescheids der Beklagten (6. April 2020) überschreite somit die verbleibende Verjährungsfrist.

[26] Für den Fall, dass das vorlegende Gericht dieser Auslegung der oben genannten Rechtsvorschriften nicht folgen sollte, hat die Klägerin eine Vorlage an den Gerichtshof beantragt, damit dieser prüfe, ob die Praxis eines Mitgliedstaats, die eine mehrfache Hemmung der Verjährungsfrist aufgrund einer gerichtlichen Überprüfung zulasse, mit dem unionsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vereinbar ist.

Klagebeantwortung

[27] Die Beklagte hat sich hinsichtlich der Hemmung der Verjährung auf [ein] Urteil ... [nicht übersetzt] der Kúria berufen, in dem diese unter Bezugnahme auf ihre früheren Entscheidungen u. a. festgestellt habe, dass die Vorschriften der alten Besteuerungsordnung über die Verjährung nicht außer Acht gelassen werden dürften, und zwar auch dann nicht, wenn die gerichtliche Überprüfung zur Feststellung der Nichtigkeit führe. § 164 Abs. 5 der alten Besteuerungsordnung regle die Hemmung der Verjährung für den Fall, dass die Entscheidung der Steuerbehörde gerichtlich überprüft werde. Bei der Anwendung der alten Besteuerungsordnung sei es das Tatbestandsmerkmal der „gerichtlichen Überprüfung“, das zum Eintritt der Hemmung und der Verlängerung der Verjährungsfrist führe, und nicht der Inhalt der Entscheidung, mit der diese Überprüfung abgeschlossen werde. Unter Berufung auf den Inhalt eben dieser Entscheidung der Kúria hat sich die Beklagte gegen die Einreichung eines Vorabentscheidungsersuchens ausgesprochen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

[28] Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union (im Folgenden: EUV) bestimmt, dass sich die Union und die Mitgliedstaaten nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergeben, achten und gegenseitig unterstützen.

Die Mitgliedstaaten ergreifen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergeben.

...

[29] Gemäß Art. 113 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden: AEUV) erlässt der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist.

[30] Nach Art. 288 Abs. 3 AEUV ist die Richtlinie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel.

[31] Gemäß Art. 267 AEUV entscheidet der Gerichtshof der Europäischen Union im Wege der Vorabentscheidung:

- a) über die Auslegung der Verträge,
- b) über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union[.] Wird eine derartige Frage einem Gericht eines Mitgliedstaats gestellt und hält dieses Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für erforderlich, so kann es diese Frage dem Gerichtshof zur Entscheidung vorlegen.

Ungarisches Recht

[32] In Ungarn waren die Vorschriften des Verwaltungsverfahrens Gegenstand einer neuen Kodifizierung, die am 1. Januar 2018 in Kraft trat und in deren Rahmen der Gesetzgeber das Verwaltungsverfahrensgesetz und die alte Besteuerungsordnung aufhob. Ab diesem Datum gelten die allgemeinen Verwaltungsverfahrenregeln nicht mehr für Steuerverfahren. Diese unterliegen nunmehr den Bestimmungen des Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Gesetz CLI von 2017 über die Steuerverwaltungsordnung, im Folgenden: Steuerverwaltungsordnung) sowie des Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Gesetz CL von 2017 über die Besteuerungsordnung) (im Folgenden: neue Besteuerungsordnung).

[33] Nach § 164 Abs. 1 der alten Besteuerungsordnung in der zum Zeitpunkt der Zustellung des Auftragsschreibens geltenden Fassung verjährt der Steueranspruch nach Ablauf von fünf Jahren ab dem letzten Tag des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung oder -mitteilung abzugeben war bzw. mangels Erklärung oder Mitteilung die Steuer zu entrichten war.

[34] § 164 Abs. 5 der alten Besteuerungsordnung bestimmt, dass im Fall einer gerichtlichen Überprüfung der Entscheidung der Steuerbehörde die Frist für die Verjährung des Steueranspruchs von dem Zeitpunkt, zu dem die Entscheidung der zweitinstanzlichen Steuerbehörde endgültig wird, bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gerichtsentscheidung rechtskräftig wird, oder im Fall eines Rechtsmittels bis zu dem Zeitpunkt, zu dem über dieses entschieden wird, gehemmt wird.

[35] Gemäß § 203 Abs. 3 der neuen Besteuerungsordnung, der seit ihrem Inkrafttreten gilt, wird, wenn der Steuerpflichtige eine verwaltungsgerichtliche Klage gegen die Entscheidung der Steuerbehörde erhoben hat, die Frist für die Verjährung des Steueranspruchs von dem Zeitpunkt, zu dem die Entscheidung der zweitinstanzlichen Steuerbehörde bindend wird, bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gerichtsentscheidung rechtskräftig wird, oder im Fall eines Rechtsmittels bis zu dem Zeitpunkt, zu dem über dieses entschieden wird, gehemmt. (Seit dem 1. Januar 2019 beginnt nach der gleichen Regelung die Hemmung zum Zeitpunkt der Eröffnung des Klagerechts).

[36] Nach [§ 203] Abs. 7 der neuen Besteuerungsordnung verlängert sich die Verjährungsfrist für den Steueranspruch einmalig um zwölf Monate, wenn

...

c) das Gericht im Rahmen einer verwaltungsgerichtlichen Klage gegen die Entscheidung der Steuerbehörde die Durchführung eines neuen Verfahrens anordnet.

[37] Gemäß § 271 Abs. 1 der neuen Besteuerungsordnung [dessen Wortlaut mit dem von § 139 Abs. 1 der Steuerverwaltungsordnung übereinstimmt] sind die Bestimmungen dieses Gesetzes auf Verfahren anzuwenden, die nach seinem Inkrafttreten eingeleitet oder wiederholt werden.

[38] Nach § 109 Abs. 4 des Verwaltungsverfahrensgesetzes ist die Verwaltungsbehörde an den Tenor und die Gründe der Entscheidung des Gerichts, das mit einer Verwaltungsstreitigkeit befasst ist, gebunden und befolgt diese im neuen Verfahren und beim Erlass einer neuen Entscheidung.

[39] Gemäß § 121 Abs. 1 Buchst. f des Verwaltungsverfahrensgesetzes ist ... die Entscheidung für nichtig zu erklären, wenn ihr Inhalt gegen die Bestimmungen von § 109 Abs. 3 und 4 verstößt.

Nationale Rechtsprechung:

[40] Die Kúria (Oberster Gerichtshof) hat in den Gründen ihres Urteils ... [nicht übersetzt] [oben in Rn. 27 angeführt] Folgendes festgestellt:

[41] [17] Die Kúria hat unter Bezugnahme auf [mehrere] frühere Entscheidungen ... [nicht übersetzt] darauf hingewiesen, dass die Verjährungsvorschriften der alten Besteuerungsordnung nicht außer Acht gelassen werden dürften, und zwar auch dann nicht, wenn die gerichtliche Überprüfung zur Feststellung der Nichtigkeit führt.

[42] [18] Die alte Besteuerungsordnung enthält spezifische Regelungen für den Steuerbereich in Bezug auf die Berechnung und die Rechtswirkungen der Verjährung des Steueranspruchs im Fall einer verwaltungsgerichtlichen Klage und eines ihr nachfolgenden wiederholten Verwaltungsverfahrens. Die Erhebung eines gerichtlichen Rechtsbehelfs gegen die endgültige Verwaltungsentscheidung bewirkt, dass die Verjährungsfrist bis zum Erlass der rechtskräftigen Gerichtsentscheidung oder, wenn ein Rechtsmittel eingelegt wird, bis zum Erlass der Entscheidung über das Rechtsmittel [§ 164 Abs. 5 der alten Besteuerungsordnung] gehemmt wird. Diese Verjährungsfrist wird aber auch verlängert, wenn das Gericht die Durchführung eines neuen Verfahrens anordnet (§ 16[4] Abs. 13 Buchst. c der alten Besteuerungsordnung). Dies hat zur Folge, dass die Verjährungsfrist, die bis zur Endgültigkeit der Verwaltungsentscheidung verstrichen ist, vom Zeitpunkt der Veröffentlichung der rechtskräftigen Gerichtsentscheidung an weiterläuft, wobei die Dauer des Gerichtsverfahrens bei der Berechnung der Verjährungsfrist nicht berücksichtigt wird. Die Verjährungsfrist, die bis zum Erlass der endgültigen Verwaltungsentscheidung

verstrichen ist, läuft ab dem Zeitpunkt des Erlasses der Entscheidung über den gerichtlichen Rechtsbehelf weiter, und des Weiteren ist sie

- gemäß § 16[4] Abs. 13 Buchst. c der Besteuerungsordnung in der zum Zeitpunkt des Beginns der streitigen Prüfung geltenden Fassung
- um sechs Monate zu verlängern.

[43] [19] Nach § 164 Abs. 5 der alten Besteuerungsordnung wird die Verjährung gehemmt, wenn die Entscheidung der Steuerbehörde gerichtlich überprüft wird. Nach der alten Besteuerungsordnung ist es das Tatbestandsmerkmal der „gerichtlichen Überprüfung“, das zum Eintritt der Hemmung und der Verlängerung der Verjährungsfrist führt, und nicht der Inhalt der Entscheidung, mit der die Überprüfung abgeschlossen wird. Die gerichtliche Überprüfung beginnt mit der Klageerhebung, wobei die Überprüfung nicht notwendigerweise mit einer materiell-rechtlichen Prüfung der Entscheidung der Steuerbehörde identisch ist. Eine gerichtliche Überprüfung ermöglicht es dem Gericht auch, von Amts wegen die Nichtigkeit festzustellen. Nach den Vorschriften der alten Besteuerungsordnung, einschließlich § 143 Abs. 1, können die Entscheidungen, die die gerichtliche Überprüfung abschließen, nicht anhand ihres Inhalts unterschieden werden. Eine nichtige Entscheidung kann keine Rechtswirkung *ex tunc* haben, sobald sie für nichtig befunden wurde. Die Steuerbehörde kann jedoch aufgrund der gerichtlichen Überprüfung innerhalb der in der alten Besteuerungsordnung festgelegten Frist eine Entscheidung erlassen, die Rechtswirkungen entfalten kann.

Auffassung des vorlegenden Gerichts hinsichtlich der Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

[44] Das vorlegende Gericht weist zunächst darauf hin, dass § 164 Abs. 5 der alten Besteuerungsordnung und – für die nach dem 1. Januar 2018 begonnenen und wiederholten Verfahren – § 203 Abs. 3 der neuen Besteuerungsordnung, dessen Inhalt im Wesentlichen gleich ist, die Hemmung [der Verjährung] des Steueranspruchs der Steuerbehörde sowohl für die Dauer der gerichtlichen Überprüfung der zweitinstanzlichen Verwaltungsentscheidungen, und zwar unabhängig davon, ob sie im ursprünglichen Verfahren oder in einem wiederholten Verfahren erlassen wurden, als auch für die Dauer der Prüfung von gegen Gerichtsentscheidungen eingelegten Rechtsmitteln durch die Kúria vorsehen, ohne eine Obergrenze für die Anzahl der wiederholten Verfahren oder die Gesamtdauer der Hemmung festzulegen. Das vorlegende Gericht ist auch an die Auslegung gebunden, die im Urteil ... [nicht übersetzt] der Kúria [oben in Rn. 27 angeführt] hinsichtlich der Frage der Hemmung und der Verlängerung der Verjährungsfrist bei einer gerichtlichen Überprüfung nichtiger Verwaltungsentscheidungen vorgenommen wurde.

[45] Somit wurde im vorliegenden Fall nach dem ungarischen Recht und der zwingend zu berücksichtigenden Rechtsprechung der Kúria die Verjährung

während der gerichtlichen Überprüfung im Rahmen des ursprünglichen Verfahrens und der wiederholten Verfahren, während des Rechtsmittelverfahrens vor der Kúria und schließlich während der Dauer des vorliegenden Rechtsstreits gehemmt. Da § 203 Abs. 7 der neuen Besteuerungsordnung gemäß deren § 271 Abs. 1 bereits für das [erste] wiederholte Verfahren gilt, was bedeutet, dass sich die Verjährungsfrist von zwölf Tagen, die gemäß der alten Besteuerungsordnung nach der [dritten] Entscheidung der Beklagten verbleibt, um zwölf Monate verlängert, wird die Steuerbehörde nach dem Urteil, mit dem der vorliegende Rechtsstreit entschieden wird, ein Jahr und zwölf Tage Zeit haben, was unter Berücksichtigung der angeführten ungarischen Rechtsvorschriften und Rechtsprechung eine weitere Verlängerung der Verfahrensdauer bedeuten kann, die sogar mehrere Jahre betragen kann.

[46] Das vorliegende Gericht weist vorab ebenfalls darauf hin, dass bei einer anderen Auslegung als der oben dargelegten, wenn also das Unionsrecht bei einer gerichtlichen Überprüfung nichtiger Entscheidungen der Regelung, nach der die Verjährungsfrist gehemmt wird, entgegenstünde, der Steueranspruch der Steuerbehörde im vorliegenden Fall 17 Tage nach dem Erlass des ersten Urteils erloschen wäre, da er zweifellos im März 2018 verjährt wäre, und zwar auch deshalb, weil § 164 Abs. 13 der alten Besteuerungsordnung, der seit dem 1. Januar 2015 bei einer gerichtlichen Überprüfung eine Verlängerung der Verjährungsfrist um [12] Monate vorsieht, bei wiederholten Verfahren nicht anzuwenden ist.

[47] Der Rat hat auf der Grundlage von Art. 288 AEUV die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) erlassen:

[48] Die Mehrwertsteuerrichtlinie enthält keine ausdrückliche Bestimmung zur Verjährung des Steueranspruchs der Steuerbehörde.

[49] Gemäß Art. 4 Abs. 3 EUV (vormals Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, im Folgenden: Art. 5 EWG-Vertrag) sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen zu ergreifen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergeben.

[50] Nach ständiger Rechtsprechung seit dem Urteil vom 10. April 1984, Von Colson und Kamann, obliegen die sich aus einer Richtlinie ergebende Verpflichtung der Mitgliedstaaten, das in dieser vorgesehene Ziel zu erreichen, sowie die Pflicht der Mitgliedstaaten gemäß Art. 5 EWG-Vertrag, alle zur Erfüllung dieser Verpflichtung geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zu treffen, allen Trägern öffentlicher Gewalt in den Mitgliedstaaten, und zwar im Rahmen ihrer Zuständigkeiten auch den Gerichten. Wie sich aus den Urteilen des Gerichtshofs vom 13. November 1990, Marleasing (C-106/89, Slg. 1990, I-4135, Rn. 8), und vom 16. Dezember 1993, Wagner Miret (C-334/92, Slg. 1993, I-6911, Rn. 20), ergibt, muss ein nationales Gericht, soweit es bei der Anwendung des nationalen Rechts – gleich, ob es sich um vor oder nach

der Richtlinie erlassene Vorschriften handelt – dieses Recht auszulegen hat, seine Auslegung soweit wie möglich am Wortlaut und Zweck der Richtlinie ausrichten, um das mit der Richtlinie verfolgte Ziel zu erreichen und auf diese Weise Art. 189 Abs. 3 EWG-Vertrag nachzukommen (Urteil vom 14. Juli 1994, Faccini Dori, C-91/92, EU:C:1994:292, Rn. 26).

[51] Nach Rn. 114 des Urteils vom 5. Oktober 2004, Pfeiffer u. a. (C-397/01 bis C-403/01, EU:C:2004:584), ist das Gebot einer gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts dem EG-Vertrag immanent, da dem nationalen Gericht dadurch ermöglicht wird, im Rahmen seiner Zuständigkeit die volle Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts zu gewährleisten, wenn es über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit entscheidet.

[52] Aus Rn. 115 dieses Urteils und der dort zitierten Rechtsprechung geht hervor, dass dieser vom Gemeinschaftsrecht aufgestellte Grundsatz der gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts zwar in erster Linie die zur Umsetzung der fraglichen Richtlinie erlassenen innerstaatlichen Bestimmungen betrifft, sich jedoch nicht auf die Auslegung dieser Bestimmungen beschränkt, sondern verlangt, dass das nationale Gericht das gesamte nationale Recht berücksichtigt, um zu beurteilen, inwieweit es so angewendet werden kann, dass es nicht zu einem der Richtlinie widersprechenden Ergebnis führt.

[53] Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs muss eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige, mit der Bestimmungen von Richtlinien in die Rechtsordnung des betreffenden Mitgliedstaats umgesetzt werden sollen, die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts beachten (Urteil vom 10. September 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, Rn. 44).

[54] Die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sind Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung. Sie müssen daher von den Gemeinschaftsorganen, aber auch von den Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Gemeinschaftsrichtlinien übertragen, beachtet werden (Urteile vom 3. Dezember 1998, Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589, Rn. 26, vom 26. April 2005, „Goed Wonen“, C-376/02, EU:C:2005:251, Rn. 32, und vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 18).

[55] So fällt die Auslegung der Grundprinzipien des Mehrwertsteuersystems in die Zuständigkeit des Gerichtshofs, auch wenn sie keine Bestimmungen zur Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie betreffen. Der Gerichtshof hat sowohl den Grundsatz der Rechtssicherheit als auch den Grundsatz des Vertrauensschutzes ausgelegt, ohne unmittelbar auf die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie oder des AEUV Bezug zu nehmen (z. B. Urteile vom 12. Mai 2021, technoRent International u. a., C-844/19, EU:C:2021:378, und vom 21. März 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204).

[56] Der vom Gerichtshof entwickelte Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und

Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt lange offenbleiben kann (Urteil vom 21. März 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[57] Was den Grundsatz der Rechtssicherheit angeht, hat der Gerichtshof festgestellt, dass nach diesem Grundsatz die Rechtsvorschriften klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen vorhersehbar sein müssen, damit sich die Betroffenen bei unter das Unionsrecht fallenden Tatbeständen und Rechtsbeziehungen orientieren können (Urteil vom 31. Januar 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, Rn. 51).

[58] Die Möglichkeit einer im Wesentlichen unbegrenzten Verlängerung des Steuerverfahrens im Zusammenhang mit dem Recht auf Vorsteuerabzug wirft auch die Frage nach der Wirksamkeit des Rechts auf Vorsteuerabzug als eines fundamentalen Grundsatzes des Mehrwertsteuersystems auf, der in zahlreichen Urteilen des Gerichtshofs verankert ist (z. B. Beschluss vom 3. September 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[59] Die streitigen Bestimmungen, die im Wesentlichen eine zeitlich unbegrenzte Hemmung der Verjährung ermöglichen, können auch im Hinblick auf die Grundprinzipien des Unionsrechts, nämlich die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Effektivität, in Frage gestellt werden.

[60] Die Prüfung der Frage, ob eine nationale Regelung wie die hier streitige mit diesen Grundprinzipien des Mehrwertsteuersystems vereinbar ist, fällt daher nach Auffassung des vorlegenden Gerichts gemäß Art. 267 AEUV in die Zuständigkeit des Gerichtshofs.

Begründung der Frage und Auffassung des vorlegenden Gerichts

[61] Wie das vorlegende Gericht im Zusammenhang mit der Zulässigkeit der Frage unter Verweis auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs ausgeführt hat, sind sowohl der Grundsatz der Rechtssicherheit als auch der Grundsatz des Vertrauensschutzes Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung.

[62] Die Hemmung der Verjährung während der gerichtlichen Überprüfung ist in § 164 Abs. 5 der alten Besteuerungsordnung und in § 203 Abs. 3 der neuen Besteuerungsordnung im Wesentlichen in gleicher Weise geregelt.

[63] Diese Bestimmungen sehen weder eine zeitliche Begrenzung der Hemmung noch eine Ausnahme für Entscheidungen der Steuerverwaltung vor, die nach Ansicht des betreffenden Gerichts einer materiell-rechtlichen Prüfung nicht zugänglich sind.

[64] Laut dem Urteil der Kúria ... [nicht übersetzt], auf das sich die Beklagte beruft [oben in Rn. 27 angeführt], wird die Verjährung auch während der

gerichtlichen Überprüfung einer nichtigen Entscheidung der Steuerverwaltung gehemmt. Das vorliegende Gericht ist, auch im vorliegenden Verfahren, an diese Auslegung der Kúria gebunden.

[65] Somit ergibt sich aus den Vorschriften des ungarischen Rechts wie auch aus der einschlägigen Rechtsprechung der Kúria, dass die Hemmung der Verjährung, die durch eine gerichtliche Überprüfung ausgelöst wird, zeitlich nicht begrenzt ist, und dass dies auch für Gerichtsverfahren gilt, die auf eine nichtige Entscheidung der Steuerbehörden hin geführt werden.

[66] In der vorliegenden Rechtssache erging die [zweite] zweitinstanzliche Entscheidung nur einen Werktag nach Rechtskraft des ersten Urteils, wohingegen während des zweiten wiederholten Verfahrens insgesamt 76 Tage der Verjährungsfrist verstrichen.

[67] Es zeigt sich, dass in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem die Steuerbehörde im Anschluss an Gerichtsentscheidungen, mit denen die Durchführung eines neuen Verfahrens angeordnet wird, wiederholt rechtswidrige (oder sogar nichtige) Entscheidungen in einem derart kurzen Zeitraum erlässt, sich die Frist für die Verjährung des Steueranspruchs der Steuerbehörde um mehrere Jahre oder in extremen Fällen sogar um Jahrzehnte verlängern kann.

[68] Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts soll die Verjährungsfrist zur Rechtssicherheit beitragen.

[69] Am 13. Dezember 2011 wurde die Steuerprüfung der Klägerin begonnen, und am 8. Oktober 2015 erging die erstinstanzliche Entscheidung, die durch den Bescheid der Beklagten vom 6. April 2020, die Gegenstand dieses Rechtsstreits ist, bestätigt wurde. Zwischen diesen beiden Entscheidungen hat die Steuerbehörde aufgrund einer Gerichtsentscheidung zwei Mal das zweitinstanzliche Verfahren wiederholt. Das erste wiederholte Verfahren fand wegen der Widersprüchlichkeit der ersten zweitinstanzlichen Entscheidung statt. Das zweite wiederholte Verfahren fand statt, weil die Beklagte die Vorgaben der ersten Gerichtsentscheidung nicht eingehalten hatte, so dass die zweite zweitinstanzliche Entscheidung nichtig war. Somit hat das Verschulden der Steuerbehörde dazu geführt, dass sich das Verfahren über fast zehn Jahre seit Beginn der Steuerprüfung hinzog.

[70] Keines dieser wiederholten Verfahren hat zur Prüfung irgendwelcher Beweise geführt. Vor dem vorliegenden Gerichtsverfahren wurden die Entscheidungen der Steuerbehörde über die Verweigerung des Rechts auf Vorsteuerabzug für den betrachteten Zeitraum nicht ein einziges Mal von einem Gericht in der Sache geprüft.

[71] Die Beklagte hat in dem Bescheid, der Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist, den in der erstinstanzlichen Entscheidung festgestellten Sachverhalt wiederholt, und festgestellt, dass dieser zutreffend sei. Ein

Beweisverfahren hat sie nicht durchgeführt. Sie hat diese Entscheidung bestätigt und deren Begründung präzisiert.

[72] Da die Beweise, auf denen der Bescheid vom 6. April 2020 beruhte, bereits am 6. Oktober 2015, als die erstinstanzliche Entscheidung erlassen wurde, vorlagen, hielt es die Steuerbehörde nicht für erforderlich, neue Beweise zu erheben, so dass die Verlängerung des Verfahrens durch keinen stichhaltigen Grund gerechtfertigt, sondern ausschließlich auf die Mängel der zweitinstanzlichen Entscheidung zurückzuführen war.

[73] Der Effektivitätsgrundsatz, den der Gerichtshof in Mehrwertsteuersachen regelmäßig prüft, erfordert, dass die Verfahrensvorschriften der Mitgliedstaaten die Ausübung der auf dem Unionsrecht beruhenden Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (vgl. zu diesem Begriff Urteil vom 8. Mai 2008, Ecotrade, C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267, Rn. 46).

[74] Der Gerichtshof hat in mehreren Urteilen zur Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug ausgeführt, dass das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein fundamentaler Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist das in den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden, sofern die materiellen wie auch formellen Anforderungen und Bedingungen, denen dieses Recht unterliegt, von den Steuerpflichtigen, die es ausüben wollen, eingehalten werden (Beschluss vom 3. September 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 40).

[75] Wird das Steuerverfahren zur Prüfung der finanziellen und materiellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug ungerechtfertigt auf unabsehbare Zeit verlängert, führt dies nach Auffassung des vorlegenden Gerichts dazu, dass die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts übermäßig erschwert wird.

[76] Nach alledem hat das vorlegende Gericht Zweifel, ob die Rechtsvorschriften und die dazu ergangene Rechtsprechung, die oben dargelegt wurden, mit den Unionsgrundsätzen der Rechtssicherheit und der Effektivität vereinbar sind.

[77] ... [nicht übersetzt]

[78] ... [nicht übersetzt] [Ausführungen zum nationalen Verfahrensrecht]

Szeged, den 4. Oktober 2021

... [nicht übersetzt]

[Unterschriften]