



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT M. SZPUNAR
fremsat den 14. december 2023¹

Sag C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(ansøgning om præjudiciel afgørelse fremsat af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest), Ungarn)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 170 – tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten – direktiv 2008/9/EF – artikel 20 – tilbagebetalingsmedlemsstatens anmodning om supplerende oplysninger – henlæggelse af proceduren på grund af manglende fremlæggelse af supplerende oplysninger inden for fristen – artikel 23 – afvisning af inddragelse af oplysninger, der først forelægges under indsigelsesproceduren«

Indledning

1. Inden for rammerne af det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »moms«) har retten til at fradrage den afgift, der er blevet erlagt i tidligere omsætningsled, en afgørende betydning, idet den gør det muligt for den afgiftspligtige person at undgå byrden af den afgift, der først opkræves, når varen sælges til forbrugeren. Eftersom moms er knyttet til de respektive medlemsstaters geografiske områder, opstår fradragsretten ikke, når en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat, i denne medlemsstat erhverver varer eller tjenesteydelser, som anvendes til brug for hans afgiftspligtige virksomhed, som drives i en anden medlemsstat, eller som anvendes i hans afgiftspligtige virksomhed, uden at der for den afgiftspligtige person opstår pligt til at betale afgift, f.eks. som følge af en såkaldt »omvendt betalingspligt«. I et sådant tilfælde opstår der ikke nogen skyldig afgift på den pågældende medlemsstats område, som den afgift på varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har betalt i forbindelse med køb af varer eller tjenesteydelser på det pågældende medlemsstatsområde, ville kunne fradrages i.

2. I stedet for fradragsretten foreskriver EU-lovgivning i så tilfælde en ret til tilbagebetaling af den betalte moms. EU-lovgivningen indeholder ret detaljerede bestemmelser om ikke alene de materielle aspekter af denne tilbagebetalingsret, men også om de hermed forbundne processuelle aspekter, herunder angående frister, der er gældende i en procedure vedrørende anmodning om tilbagebetaling.

¹ – Originalsprog: polsk.

3. Domstolen har allerede i flere sager haft lejlighed til at fortolke disse bestemmelser². Nærværende sag viser dog, at der fra denne praksis kan afledes modstridende konklusioner for så vidt angår den retlige karakter af disse frister og retsfølger af deres manglende overholdelse. Domstolen vil således i nærværende sag have mulighed for at præcisere fortolkningen af de ovennævnte bestemmelser og fjerne den usikkerhed, som fortolkningen har rejst.

Retsforskrifter

EU-retten

4. Af artikel 170, litra b), og artikel 171, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28 november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem³, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008⁴ (herefter »direktiv 2006/112«), fremgår følgende:

»Artikel 170

Enhver afgiftspligtig person, der ifølge [...] artikel 3 i direktiv 2008/9/EF⁵ og artikel 171 i nærværende direktiv ikke er etableret i den medlemsstat, hvor han køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, har ret til at få denne moms tilbagebetalt, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende formål:

[...]

b) transaktioner, for hvilke momsen udelukkende påhviler kunden i henhold til artikel 194-197 og 199.

Artikel 171

1. Tilbagebetaling af momsen til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor de køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, men i en anden medlemsstat, foretages i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv 2008/9/EF.

[...]«

² – Jf. navnlig dom af 21.6.2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382), af 2.5.2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, herefter »dommen i sagen *Sea Chefs Cruise Services*«, EU:C:2019:354), af 17.12.2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050), og af 9.9.2021, *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, herefter »dommen i sagen *GE Auto Service Leasing*«, EU:C:2021:723).

³ – EUT 2006, L 347, s. 1.

⁴ – EUT 2008, L 44, s. 11.

⁵ – Rådets direktiv af 12.2.2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT 2008, L 44, s. 23).

5. Af artikel 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21, 23 i direktiv 2008/9 fremgår navnlig:

»Artikel 3

Dette direktiv finder anvendelse på enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder følgende betingelser:

- a) [H]an har i tilbagebetalingsperioden hverken haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, eller, hvis han ikke har haft et sådant hjemsted eller fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted i tilbagebetalingsmedlemsstaten.
- b) [H]an har i tilbagebetalingsperioden ikke leveret varer eller ydelser, der betragtes som leveret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, med undtagelse af følgende transaktioner:

[...]

- (ii) levering af varer og ydelser til en person, der er betalingspligtig for moms i henhold til artikel 194-197 og artikel 199 i direktiv 2006/112/EF.

[...]

Artikel 5

Hver medlemsstat tilbagebetaler til en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, moms, der er pålagt varer eller ydelser, der er leveret til ham af andre afgiftspligtige personer i denne medlemsstat, eller for import af varer til denne medlemsstat, forudsat at sådanne varer og ydelser anvendes til følgende transaktioner:

[...]

- b) transaktioner til en person, der er betalingspligtig for moms i medfør af artikel 194-197 og artikel 199 i direktiv 2006/112/EF som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten.

[...]

Artikel 7

For at opnå en tilbagebetaling af momsen i tilbagebetalingsmedlemsstaten retter den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, en elektronisk tilbagebetalingsanmodning til nævnte medlemsstat og indgiver den i den medlemsstat, hvor han er etableret, via den elektroniske portal, som denne medlemsstat har oprettet.

[...]

Artikel 15

1. Tilbagebetalingsanmodningen skal indgives til etableringsmedlemsstaten senest den 30. september i kalenderåret efter tilbagebetalingsperioden. Tilbagebetalingsanmodningen betragtes først som indgivet, når ansøgeren har forelagt alle de i artikel 8, 9 og 11 krævede oplysninger.

[...]

Artikel 19

[...]

2. Tilbagebetalingsmedlemsstaten meddeler ansøgeren sin beslutning om at imødekomme eller afvise tilbagebetalingsanmodningen senest fire måneder efter modtagelsen heraf i nævnte medlemsstat.

Artikel 20

1. Hvis tilbagebetalingsmedlemsstaten finder, at den ikke har modtaget alle de relevante oplysninger, der er nødvendige for, at den kan træffe beslutning om hele eller en del af tilbagebetalingen, kan den elektronisk anmode om supplerende oplysninger, navnlig hos ansøgeren eller de kompetente myndigheder i etableringsmedlemsstaten, inden for den periode på fire måneder, der er nævnt i artikel 19, stk. 2. Hvis en anden person end ansøgeren eller den kompetente myndighed i en medlemsstat anmodes om at indgive de supplerende oplysninger, bør anmodningen udelukkende indgives elektronisk, hvis modtageren af anmodningen råder over sådanne midler.

Tilbagebetalingsmedlemsstaten kan om nødvendigt anmode om flere supplerende oplysninger.

De oplysninger, der anmodes om i dette stykke, kan omfatte forelæggelse af originalen eller en kopi af den relevante faktura eller det relevante importdokument, hvis tilbagebetalingsmedlemsstaten har begrundet tvivl om, at der foreligger et gyldigt eller præcist krav. [...]

2. Oplysningerne i medfør af stk. 1 skal være tilbagebetalingsmedlemsstaten i hænde senest en måned efter den dato, hvor anmodningen indgik hos den person, til hvem den var rettet.

Artikel 21

Hvis tilbagebetalingsmedlemsstaten anmoder om supplerende oplysninger, meddeler den ansøgeren sin beslutning om at imødekomme eller afvise tilbagebetalingsanmodningen senest to måneder efter modtagelsen af de ønskede oplysninger eller, hvis den ikke har modtaget noget svar på anmodningen, senest to måneder efter udløbet af den i artikel 20, stk. 2, nævnte tidsfrist. Beslutningen vedrørende hele eller en del af tilbagebetalingen træffes dog tidligst seks måneder efter, at tilbagebetalingsanmodningen er modtaget i tilbagebetalingsmedlemsstaten.

Når tilbagebetalingsmedlemsstaten anmoder om flere supplerende oplysninger, meddeler den ansøgeren sin beslutning vedrørende hele eller en del af tilbagebetalingsanmodningen senest otte måneder efter nævnte medlemsstats modtagelse af anmodningen.

[...]

Artikel 23

1. Hvis tilbagebetalingsanmodningen afvises helt eller delvis, giver tilbagebetalingsmedlemsstaten ansøgeren en begrundelse for denne afvisning sammen med afgørelsen.

2. Ansøgeren kan over for de kompetente myndigheder i tilbagebetalingsmedlemsstaten gøre indsigelse mod en afvisning af en tilbagebetalingsanmodning og kan gøre dette i samme form og inden for de samme frister som dem, der er fastsat for indsigelser i forbindelse med tilbagebetalingsanmodninger fra personer, der er etableret i denne medlemsstat.

Hvis afgørelse om tilbagebetalingsanmodningen ikke træffes inden for de frister, der er fastlagt i dette direktiv, skal ansøgeren, såfremt dette efter tilbagebetalingsmedlemsstatens lovgivning hverken betragtes som en imødekommelse eller afvisning af tilbagebetalingsanmodningen, have adgang til alle de administrative eller retlige procedurer, der kan benyttes af afgiftspligtige personer, der er etableret i denne medlemsstat, og som befinder sig i samme situation. Hvis sådanne procedurer ikke findes, anses en manglende afgørelse om tilbagebetalingsanmodningen inden for den fastsatte frist [for] en afvisning af anmodningen.«

Ungarsk ret

6. Bestemmelserne i artikel 19-21 i direktiv 2008/9 er blevet gennemført i ungarsk ret ved §§ 251/C, 251/E, 251/F og 251/G i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift⁶).

7. I henhold til § 49, stk. 1, litra b), i az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (lov nr. CLI af 2017 om skatteforvaltning, herefter »skatteforvaltningsloven«)⁷ henlægges proceduren i en skatte- og afgiftssag, hvis ansøgeren ikke har fremlagt en angivelse eller ikke på en skatte- og afgiftsmyndigheds anmodning har berigtiget angivelsen, hvorfor ansøgerens anmodning ikke kan tages under behandling.

8. Af skatteforvaltningslovens § 124 fremgår en ret til at gøre indsigelse mod en skatte- og afgiftsmyndigheds afgørelse. I henhold til bestemmelsens stk. 3 er det ikke i forbindelse med en indsigelse og den procedure, der er indledt ved denne indsigelse, muligt at gøre omstændigheder eller beviser gældende, som den indsigelsesberettigede havde kendskab til, men undlod at fremlægge over for skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans, selv om han er blevet opfordret hertil.

9. I henhold til § 78, stk. 4, i a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (lov nr. I af 2017 om forvaltningsretlige tvister)⁸ kan en part i en retssag påberåbe sig omstændigheder, der ikke har været genstand for en tidligere fase af proceduren, enten fordi skatte- og afgiftsmyndigheden har afvist at inddrage disse omstændigheder, eller fordi parten uforskyldt ikke har haft kendskab til disse omstændigheder eller ikke har gjort disse gældende.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

10. Slovenské Energetické Strojárne A.S. (herefter »selskabet«) er et selskab med hjemsted i Slovakiet, der udøver bygge- og anlægsvirksomhed inden for energisektoren. I 2020 udførte selskabet monterings- og installationstjenesteydelser i et kraftværk i Újpest (Ungarn). Med henblik på levering af disse tjenesteydelser erhvervede selskabet en række varer og tjenesteydelser i Ungarn.

⁶ – Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16).

⁷ – Magyar Közlöny 2017/192.

⁸ – Magyar Közlöny 2017/30.

11. Den 18. februar 2021 anmodede selskabet Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (første direktorat for skatter og afgifter ved de nationale told-, skatte- og afgiftsmyndigheder, Ungarn, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans«) om tilbagebetaling af 37 013 654 HUF (ca. 97 400 EUR) i moms af goder og tjenesteydelser, som selskabet erhvervede i Ungarn i 2020.

12. Den 22. februar 2021 anmodede skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans selskabet om inden for frist af en måned at fremlægge en række dokumenter i forbindelse med selskabets anmodning om tilbagebetaling af moms. Selskabet besvarede ikke anmodningen, selv om det havde modtaget den ovennævnte anmodning elektronisk⁹.

13. Som følge heraf henlagde skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans ved afgørelse af 6. maj 2021 proceduren angående selskabets anmodning om tilbagebetaling af moms i henhold til skatteforvaltningslovens § 49, stk. 1, litra b).

14. Den 9. juni 2021 indgav selskabet klage over denne afgørelse til Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans«) og forelagde samtidig alle de dokumenter, som skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans havde anmodet om.

15. Ved afgørelse af 20. juli 2021 stadfæstede skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans den afgørelse, der var truffet af skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans. Skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans anførte især, at det i henhold til skatteforvaltningsretlige bestemmelser ikke er tilladt under klageproceduren at påberåbe sig nye beviser, som klageren havde haft kendskab til inden afgørelsen i første instans var truffet, men som klageren havde undladt at forelægge, selv om han var blevet opfordret hertil af skatte- og afgiftsmyndigheden.

16. Selskabet anlagde et søgsmål til prøvelse af den ovennævnte afgørelse ved Fővárosi Törvényszék (retten i første instans for Budapest, Ungarn), som er den forelæggende ret i nærværende sag. Selskabet har gjort gældende, at anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, i en procedure, der er indledt ved en anmodning om tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2008/9, er i strid med direktivet, idet bestemmelsen efter selskabets opfattelse begrænser selskabets ret til at gøre indsigelse, som omhandlet i artikel 23, stk. 2, i dette direktiv. Desuden har selskabet gjort gældende, at den frist af en måneds varighed, som er omhandlet i det nævnte direktivs artikel 20, stk. 2, ikke er en præklusiv frist. Det er til gengæld skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans ikke enig i, og den anfører, at skatteforvaltningslovens 124, stk. 3, finder anvendelse under en procedure vedrørende tilbagebetaling af moms. Det fratager ikke den afgiftspligtige person, der befinder sig i en situation som selskabet, tilbagebetalingsretten, idet den afgiftspligtige person kan anmode om at se bort fra en overskridelse af fristen.

⁹ – Selskabet redegjorde i sine bemærkninger for selskabets grunde til den manglende respons til anmodningen fra skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans. Jeg er dog af den opfattelse, at disse grunde ikke har væsentlig betydning for besvarelse af de præjudicielle spørgsmål i nærværende sag. Der er i hvert fald intet i hovedsagen, der indikerer, at selskabet forsøgte at misbruge sin ret til tilbagebetaling af moms.

17. Under disse omstændigheder har Fővárosi Törvényszék (retten i første instans for Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

- »1) Skal artikel 23, stk. 2, i Rådets direktiv [2008/9/EF], fortolkes således, at en national bestemmelse – nærmere bestemt § 124, stk. 3, i az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (lov nr. CLI af 2017 om skatteforvaltning, herefter »skatteforvaltningsloven«) – er i overensstemmelse med betingelserne for indsigelser i dette direktiv, når bestemmelsen med hensyn til vurderingen af anmodninger om tilbagebetaling af moms i henhold til Rådets direktiv [2006/112/EF] ikke tillader, at ansøgeren under [indsigelses]fasen gør nye omstændigheder gældende eller påberåber sig eller fremlægger nye beviser, som vedkommende kendte til inden afgørelsen fra myndigheden i første instans, men ikke forelagde dem eller påberåbte sig dem på trods af skatte- og afgiftsmyndighedens opfordring hertil, og medfører den således en materiel begrænsning, der går ud over de formelle betingelser for frister i direktiv 2008/9?
- 2) Indebærer et bekræftende svar på det første spørgsmål, at den frist på en måned, der er fastsat i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9/EF, skal anses for en præklusiv frist? Er dette i overensstemmelse med adgangen til effektiv domstolsbeskyttelse og til en upartisk domstol som fastsat i artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«) og i artikel 167, 169 og 170 og artikel 171, stk. 1, i direktiv 2006/112 og med princippet om afgiftsneutralitet, med effektivitetsprincippet og med proportionalitetsprincippet som opstillet af Den Europæiske Unions Domstol?
- 3) Skal artikel 23, stk. 1, i direktiv 2008/9 om hel eller delvis afvisning af tilbagebetalingsanmodningen fortolkes således, at en national bestemmelse – nærmere bestemt skatteforvaltningslovens § 49, stk. 1, litra b) – er i overensstemmelse hermed, når den nationale bestemmelse fastsætter, at skatte- og afgiftsmyndigheden indstiller proceduren, såfremt den ansøgende afgiftspligtige person ikke efterkommer en opfordring fra skatte- og afgiftsmyndigheden eller ikke opfylder sin berigtigelsesforpligtelse, og det i mangel heraf ikke er muligt at vurdere anmodningen, uden at proceduren viderebehandles af egen drift?«

18. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev modtaget af Domstolen den 6. december 2022. Der er indgivet skriftlige indlæg af selskabet, den ungarske regering, Rådet for Den Europæiske Union¹⁰ samt EU-Kommissionen. Domstolen har besluttet, at der ikke skal afholdes mundtlig forhandling.

Bedømmelse

19. Den forelæggende ret har anmodet om besvarelse af tre præjudicielle spørgsmål, hvor det første spørgsmål har afgørende betydning for den afgørelse, der skal træffes i hovedsagen. Jeg skal dog indlede min analyse med det andet spørgsmål, idet en besvarelse af dette spørgsmål uden videre kan udledes af Domstolens hidtidige praksis, og besvarelsen vil have indflydelse for en analyse af det første spørgsmål.

¹⁰ – Rådets bemærkninger er blevet fremsat for det tilfælde, at anmodningen om præjudiciel afgørelse i nærværende sag skulle blive anset for en anmodning om efterprøvelse af gyldigheden af artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 i lyset af chartrets artikel 47.

Det andet præjudicielle spørgsmål

20. Det andet præjudicielle spørgsmål vedrører to separate problemstillinger. Den første problemstilling angår en retlig karakter af en frist af en måned til at besvare en anmodning fra en skatte- og afgiftsmyndighed, der behandler en anmodning om tilbagebetaling af moms, som omhandlet i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt at få oplyst, hvorvidt denne frist kan anses for en præklusiv frist, dvs. hvorvidt manglende overholdelse af denne kan medføre, at den afgiftspligtige person fortaber muligheden for at påberåbe sig supplerende oplysninger under de efterfølgende faser af proceduren vedrørende tilbagebetaling af moms. Den anden problemstilling angår spørgsmålet om, hvorvidt denne frists præklusive karakter er i overensstemmelse med chartrets artikel 47 og en række EU-retlige principper og bestemmelser angående moms. Den forelæggende ret har stillet det andet præjudicielle spørgsmål for det tilfælde, at det første præjudicielle spørgsmål skal besvares bekræftende, men det andet spørgsmål godt kan besvares på baggrund af Domstolens hidtidige praksis, uden først at måtte have besvaret det første spørgsmål.

Dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services

21. Den retlige karakter af fristen som omhandlet i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 blev fastslået af Domstolen i dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services. Domstolen anførte i denne dom direkte, at den omhandlede frist ikke er en præklusiv frist, og at den afgiftspligtige person, såfremt denne frist ikke overholdes, ikke mister muligheden for at berigtige sin tilbagebetalingsanmodning ved direkte for den nationale ret at fremlægge de supplerende oplysninger, der kan godtgøre den pågældendes ret til tilbagebetaling af moms¹¹.

22. Til grund for afgørelsen lagde Domstolen en ordlyds- og systematisk fortolkning af direktiv 2008/9¹². Domstolen bemærkede i øvrigt, at en anmodning om supplerende oplysninger i henhold til artikel 20, stk. 1, i direktiv 2008/9 kan rettes ikke alene til den afgiftspligtige person, der har indgivet tilbagebetalingsanmodningen, men også til den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige person er etableret, eller til andre personer. I en sådan situation må en for sen besvarelse fra en anden person eller etableringsmedlemsstaten – på trods af, at den afgiftspligtige person på ingen måde havde haft mulighed for at påvirke afsendelsen af et svar – ikke medføre, at nævnte afgiftspligtige person fortabte retten til tilbagebetaling af moms¹³.

23. Domstolen fastslog desuden, at den afgiftspligtige person, eftersom den i henhold til artikel 23, stk. 2, i direktiv 2008/9 kan gøre indsigelse mod en afvisning af en tilbagebetalingsanmodning, og eftersom den i direktivets artikel 20, stk. 2, nævnte frist ikke har en præklusiv karakter, under en procedure, der er indledt ved en indsigelse mod en sådan afgørelse, kan påberåbe sig supplerende oplysninger til støtte for sin ret til tilbagebetaling af moms¹⁴. Dette må forstås således, at den afgiftspligtige person bl.a. kan påberåbe sig de oplysninger eller dokumenter, som den myndighed, der har behandlet den pågældendes tilbagebetalingsanmodning, har anmodet om, og som den afgiftspligtige person ikke har forelagt inden for fristen, som omhandlet i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9.

¹¹ – Jf. dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services, domskonklusionen.

¹² – Jf. dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services, præmis 39-41 og 43-46.

¹³ – Jf. dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services, præmis 42.

¹⁴ – Jf. dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services, præmis 48.

24. Det er korrekt, at Domstolen i dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services helt konkret tog stilling til den afgiftspligtige persons adgang til at påberåbe sig supplerende oplysninger under en retsprocedure ved en national domstol. Det var dog delvis et resultat af særlige omstændigheder, der forelå i hovedsagen, som udgjorde udgangspunktet for den ovennævnte dom, og delvis et resultat af formuleringen af det præjudicielle spørgsmål. Domstolen henviste dog på en klar og tydelig måde til den afgiftspligtige persons ret til at gøre indsigelse mod en afgørelse vedrørende tilbagebetaling af moms, som omhandlet i artikel 23, stk. 2, i direktiv 2008/9¹⁵. Imidlertid er der i bestemmelsen tale generelt om »de kompetente myndigheder i tilbagebetalingsmedlemsstaten«, hvilket såvel kan omfatte retslige myndigheder som forvaltningsmyndigheder. Det fremgår især af andet afsnit af dette stykke, hvorefter den afgiftspligtige person skal have adgang til »alle de administrative eller retlige procedurer« i tilbagebetalingsmedlemsstaten. I lyset af det ovenstående kan konklusioner, der fremgår af dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services, finde anvendelse ikke kun i de retslige procedurer, men også – som i nærværende sag – under de administrative procedurer, der indledes ved en indsigelse mod en afgørelse vedrørende tilbagebetaling af moms, såfremt en sådan procedure skal anvendes i henhold til lovgivningen i tilbagebetalingsmedlemsstaten.

25. Det første led af det andet præjudicielle spørgsmål skal dermed besvares således, at en frist på en måned som omhandlet i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 ikke kan anses for en præklusiv frist.

Dommen i sagen GE Auto Service Leasing er ikke til hinder for den foreslåede fortolkning

26. Den ovenfor foreslåede fortolkning er ikke i strid med konklusionerne og begrundelserne i dommen i sagen GE Auto Service Leasing. I dommen fastslog Domstolen, at EU-retlige bestemmelser ikke er til hinder for, at der gives afslag på en anmodning om tilbagebetaling af moms, når den afgiftspligtige person ikke inden for de fastsatte frister har tilstillet den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed alle de dokumenter og oplysninger, som kræves for at bevise den pågældendes ret til tilbagebetaling af moms, uagtet den omstændighed, at denne afgiftspligtige person på eget initiativ har fremlagt disse dokumenter og oplysninger i forbindelse med klagen over eller søgsmålet til prøvelse af afgørelsen om afslag på en sådan ret til tilbagebetaling¹⁶. Eftersom der i sagen forelå særlige omstændigheder, kan konklusionerne i den dom, der blev afsagt i den nævnte sag, dog ikke efter min opfattelse finde anvendelse i nærværende sag.

27. For det første handlede dommen i sagen GE Auto Service Leasing ikke om fortolkning af bestemmelserne i direktiv 2008/9, men af bestemmelserne i det tidligere direktiv, navnlig direktiv 79/1072/EØF¹⁷. Det sidstnævnte direktiv var langt mindre detaljeret end direktiv 2008/9. I direktivet fandtes kun én processuel frist for de afgiftspligtige personer, navnlig en frist til at indgive en anmodning om tilbagebetaling af moms¹⁸. Direktivet tog overhovedet ikke stilling til, hvorvidt en skatte- og afgiftsmyndighed kan anmode den afgiftspligtige person om supplerende oplysninger, idet dette spørgsmål var undergivet de nationale lovgivninger. Det medførte, at medlemsstaterne ud fra EU-lovgivningens synspunkt i relation til denne problemstilling alene var bundet af princippet om ligebehandling og effektivitetsprincippet.

¹⁵ – Jf. navnlig dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services, præmis 48.

¹⁶ – Jf. dommen i sagen GE Auto Service Leasing, domskonklusionens punkt 1.

¹⁷ – Rådets ottende direktiv af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger for tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EUT 1979, L 331, s.11).

¹⁸ – Den frist er imidlertid præklusiv, jf. dom af 21.6.2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, konklusionen).

28. For det andet var formålet med skatte- og afgiftsmyndighedens anmodning i hovedsagen, der gav anledning til dommen i sagen GE Auto Service Leasing, at den afgiftspligtige person skulle indsende dokumenter, som den afgiftspligtige var forpligtet til at vedlægge sin anmodning om tilbagebetaling i henhold til artikel 3 i direktiv 79/1072, navnlig fakturaer, der lå til grund for anmodningen, og et registreringsbevis for, at den afgiftspligtige var momsregistreret i etableringsmedlemsstaten. I henhold til det ovennævnte direktivs bestemmelser var det en betingelse for den afgiftspligtige persons udøvelse af fradragsretten, at disse dokumenter var vedlagt anmodningen¹⁹. Manglende fremlæggelse af disse dokumenter medførte, at det ikke var muligt at fastslå, hvorvidt den afgiftspligtige var berettiget til fradrag.

29. Derimod kan en anmodning om supplerende oplysninger i henhold til artikel 20, stk. 1, i direktiv 2008/9, ikke mindst af hensyn til anvendelsen af ordet »supplerende«, angå oplysninger eller dokumenter, hvis fremlæggelse sammen med tilbagebetalingsanmodningen ikke er krævet i henhold til direktivets artikel 8-10, og hvis manglende fremlæggelse kan, men ikke nødvendigvis skal medføre et afslag på anmodningen om tilbagebetaling²⁰.

30. For det tredje formulerede Domstolen i konklusionen i dommen i sagen GE Auto Service Leasing et forbehold om, at den i dommen fastslåede fortolkning af bestemmelserne i direktiv 79/1072 finder anvendelse under den forudsætning, at ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet bliver overholdt. Selv om Domstolen med hensyn til hovedsagen anførte, at det ikke fremgår at have være praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige person at udøve sin ret til tilbagebetaling af moms, overlod Domstolen dette spørgsmål til den nationale rets efterprøvelse. Det taler efter min opfattelse for, at Domstolens afgørelse i den pågældende dom i væsentlig grad var påvirket af de særlige omstændigheder i hovedsagen og ikke nødvendigvis er relevant i andre sager, hvis omstændigheder er væsentligt anderledes.

31. Endelig og for det fjerde skal den omstændighed, at Domstolen ikke i dommen i sagen GE Auto Service Leasing henviste til dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services, der blev afsagt mere end to år forinden, efter min opfattelse forstås således, at Domstolen fandt disse to sager fuldstændig forskellige, hvorfor dommen i sagen GE Auto Service Leasing Auto på ingen måde bestrider konklusionerne i dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services.

Spørgsmål om overensstemmelse af artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 med chartrets artikel 47

32. Spørgsmålet om fortolkningen af chartrets artikel 47 er rejst af den forelæggende ret for det tilfælde, at Domstolen finder, at fristen, jf. artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9, kan være en præklusiv frist. Såfremt det første led af det andet præjudicielle spørgsmål besvares i henhold til mit forslag, vil denne problemstilling overhovedet ikke opstå.

33. Derfor vil jeg blot som en sidebemærkning nævne, at fristen som omhandlet i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9, uanset om denne frist i henhold til medlemsstaternes lovgivninger er en præklusiv frist eller kan være anset for en præklusiv frist, efter min opfattelse ikke er i strid med chartrets artikel 47.

¹⁹ – Jf. dommen i sagen GE Auto Service Leasing, præmis 54.

²⁰ – Som Domstolen har bemærket – jf. dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services, præmis 44.

34. I stort set alle retssystemer har visse processuelle frister en præklusiv karakter, herunder frister til at indbringe et søgsmål eller en klage, der er afgørende for den i chartrets artikel 47 nævnte ret til retfærdig rettergang, og manglende overholdelse af disse frister medfører en fortabelse af muligheden for at indbringe en sag for retten. Såfremt disse frister fastsættes med rimelig længde²¹, er det ikke i strid med retten til retfærdig rettergang. Denne rettighed må vige for retssikkerheden og retsforholds bindende karakter, som er de værdier, der tilsigtes med processuelle frister²². Så meget desto mindre kan en frist, selv en præklusiv frist, til over for en skatte- og afgiftsmyndighed at fremlægge oplysninger, der er nødvendige for vurdering af en anmodning om tilbagebetaling af moms, være i strid med retten til retfærdig rettergang, når manglende overholdelse af denne frist ikke fratager den afgiftspligtige person hans ret til at gøre indsigelse, herunder retten til at anlægge et søgsmål ved en ret til prøvelse af den afgørelse, der er truffet i hans sag.

Besvarelse af det andet præjudicielle spørgsmål

35. For så vidt angår de øvrige bestemmelser og principper i EU-lovgivningen, som den forelæggende ret har henvist til i det andet præjudicielle spørgsmål, skal jeg nedenfor redegøre for deres betydning, mens jeg foretager en analyse af det første præjudicielle spørgsmål. Jeg skal dermed foreslå, at det andet præjudicielle spørgsmål besvares således, at artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at den i bestemmelsen omhandlede frist på en måned til at indsende supplerende oplysninger på anmodning fra en skatte- og afgiftsmyndighed, der behandler en anmodning om tilbagebetaling af moms, som er indgivet af den afgiftspligtige person, der er etableret i en anden medlemsstat, ikke skal anses for en præklusiv frist.

Det første præjudicielle spørgsmål

36. Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret bistand til at kunne foretage en vurdering af, hvorvidt en bestemmelse i den nationale lovgivning er i overensstemmelse med EU-retten, idet bestemmelsen udelukker, at der i en indsigelsesprocedure fremlægges supplerende oplysninger eller dokumenter, som skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans har anmodet om, og som den afgiftspligtige person først har forelagt under indsigelsesproceduren ved skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans.

37. I henhold til ordlyden af dette spørgsmål vedrører det kun fortolkningen af artikel 23, stk. 2, i direktiv 2008/9. Imidlertid fremgår det af denne bestemmelse alene, at indsigelser mod afgørelser om tilbagebetaling af moms, der gøres af afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat, behandles efter de samme principper og regler som indsigelser, der er rejst af afgiftspligtige personer, der er etablerede i denne medlemsstat. For at give den forelæggende ret et fyldestgørende svar er det efter min opfattelse nødvendigt at inddrage andre EU-retlige bestemmelser og principper angående moms, navnlig artikel 170 i direktiv 2006/112, artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 og i øvrigt ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet samt princippet om afgiftsneutralitet i analysen. Det bemærkes, at den forelæggende ret har henvist til artikel 170 i direktiv 2006/112 samt effektivitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet i det andet præjudicielle spørgsmål. Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i realiteten nærmere bestemt oplyst, hvorvidt de ovennævnte EU-retlige bestemmelser og

²¹ – En frist på en måned til at fremlægge oplysninger eller dokumenter, som den afgiftspligtige person under normale omstændigheder er i besiddelse af, fordi de vedrører hans egen økonomiske virksomhed, forekommer ikke uforholdsmæssigt streng.

²² – Jf. i samme retning den nylige dom af 20.5.2021, Dickmanns mod EUIPO (C-63/20 P, EU:C:2021:406, præmis 58 og 60).

principper er til hinder for anvendelsen af sådanne nationale bestemmelser som den bestemmelse, der omhandles i punkt 36 af nærværende forslag til afgørelse. Jeg skal indlede analysen med at redegøre for Domstolens relevante praksis.

Domstolens hidtidige praksis

38. I overensstemmelse med Domstolens faste praksis modsvarer den ret til tilbagebetaling af moms, der i medfør af artikel 170 i direktiv 2006/112 tilkommer den afgiftspligtige person, der er etableret i en anden medlemsstat, den ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt i vedkommendes egen medlemsstat, som omhandlet i direktivets artikel 168. Denne rettighed udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, hvormed det tilsigtes, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for afgiftsbyrden og sikres afgiftsneutraliteten. Denne rettighed udgør dermed en integrerende del af dette system, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses²³.

39. Princippet om afgiftsneutralitet kræver desuden, at retten til at fradrage eller tilbagebetale den afgift, der er blevet betalt i en tidligere omsætningsled, er blevet indrømmet den afgiftspligtige person, forudsat at de materielle betingelser for denne ret er opfyldt, også selv om den afgiftspligtige person ikke måtte have opfyldt visse formelle krav. Et andet resultat er kun tilladt, hvis en tilsidesættelse af sådanne formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt²⁴. For så vidt angår det tidspunkt, hvor der skal fremlægges bevis for, at de materielle betingelser for tilbagebetalingsretten er opfyldt, fandt Domstolen, at en tidsbegrænset adgang til at fremlægge sådanne beviser ville medføre, at den afgiftspligtige persons status med hensyn til hans rettigheder og pligter over for skatte- og afgiftsmyndighederne i al evighed kunne anfægtes, hvilket ville være i strid med retssikkerhedsprincippet²⁵.

40. Desuden henhører indførelsen af formelle betingelser for udøvelsen af retten til tilbagebetaling af moms, i det omfang disse betingelser ikke er reguleret af EU-lovgivning, under hver enkelt medlemsstats interne retsorden i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi, forudsat dog, at ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet er overholdt. I medfør af de nævnte principper kan disse betingelser ikke være mindre gunstige end dem, som regulerer tilsvarende situationer i national ret, og kan ikke gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve retten til tilbagebetaling²⁶.

41. Som jeg har anført i den del af nærværende forslag til afgørelse, der handler om det andet præjudicielle spørgsmål, fastslog Domstolen endelig, at den frist, som er nævnt i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9, ikke er en præklusiv frist, hvorfor den afgiftspligtige person kan indsende oplysninger, som skatte- og afgiftsmyndigheden, der behandler tilbagebetalingsanmodningen, har anmodet om, under en retssag²⁷.

42. Det er i lyset af den ovennævnte praksis, at der skal foretages en analyse af det første præjudicielle spørgsmål.

²³ – Jf. i samme retning dommen i sagen *Sea Chefs Cruise Services*, præmis 34-36.

²⁴ – Jf. i samme retning dom af 17.12.2020, *Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19)*, EU:C:2020:1050, præmis 47, 48).

²⁵ – Jf. i samme retning dommen i sagen *GE Auto Service Leasing*, præmis 60.

²⁶ – Jf. i samme retning dommen i sagen *GE Auto Service Leasing*, præmis 59.

²⁷ – Jf. dommen i sagen *Sea Chefs Cruise Services*, domskonklusionen.

Anvendelse i nærværende sag

43. På baggrund af den retspraksis, der er redegjort for i punkt 38-40 i nærværende forslag til afgørelse, har Domstolen ikke udelukket, at det er i overensstemmelse med EU-lovgivning, at medlemsstaternes nationale regler ikke tillader, at den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, først under en retslig procedure fremlægger supplerende oplysninger angående tilbagebetalingsanmodningen²⁸, ligesom nationale regler tillader at se bort fra dokumentation for, at betingelserne for afgiftsfritagelse, som den afgiftspligtige person først har forelagt efter gennemførelsen af en afgiftskontrol, er opfyldt²⁹. Domstolen har for lovligheden af sådanne nationale regler i lyset af EU-retten alene stillet som betingelse, at effektivitetskravet og ækvivalenskravet er opfyldt³⁰, men har overladt det til de nationale domstole at efterprøve, hvorvidt betingelsen er opfyldt.

44. Domstolen har indtaget ovennævnte standpunkt, når den i forbindelse med at yde vejledning til en national ret fandt denne betingelse, og især effektivitetskravet, opfyldt i en rimelig grad³¹, men også hvor det ikke har været tilfældet. I dommen i sagen *Nec Plus Ultra Cosmetic* anførte Domstolen navnlig, at »[a]fslaget på at tage hensyn til beviselementer på et tidspunkt, der ligger før vedtagelsen af en [...] afgiftsavgørelse, kan [...] gøre udøvelsen af de rettigheder, der er anerkendt i Unionens retsorden, uforholdsmæssigt vanskelig, for så vidt som et sådant afslag begrænser den afgiftspligtige persons mulighed for at fremlægge beviser for, at de materielle betingelser for at opnå momsfrigørelse er opfyldt. En national lovgivning, som på dette stadium af skatte- og afgiftsproceduren ikke gør det muligt for den afgiftspligtige person at fremlægge de beviser, der endnu mangler, til støtte for den ret, som vedkommende påberåber sig, og som ikke tager hensyn til eventuelle forklaringer på, at disse beviser ikke er blevet fremlagt tidligere, synes således vanskeligt at kunne forenes med proportionalitetsprincippet og ligeledes med det grundlæggende princip om momsens neutralitet«³². Til sidst overlod Domstolen efterprøvelsen af overensstemmelse af de nationale regler til de nationale retsinstanser, der skulle træffe afgørelse i hovedsagen.

45. Det er imidlertid min vurdering, at en lignende afgørelse i nærværende sag ikke ville være tilstrækkelig. Proceduren for tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, er foreskrevet på en ret detaljeret måde i direktiv 2008/9. Det ville stride mod effekten af den harmonisering, som EU-lovgiver har gennemført, hvis det skulle være op til medlemsstaterne i deres nationale lovgivninger at vedtage regler om væsentlige aspekter – og en retsfølge af manglende overholdelse af fristen som omhandlet i dette direktivs artikel 20, stk. 2, for den afgiftspligtiges ret til tilbagebetaling af moms udgør uden tvivl et sådant væsentligt aspekt – alene under den forudsætning, at de nationale domstole skal efterprøve, hvorvidt ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet er overholdt.

46. Efterprøvelsen af, hvorvidt de nationale bestemmelser er i overensstemmelse med ækvivalensprincippet, kræver, at der foretages en fortolkning af disse nationale regler, hvorfor efterprøvelsen skal tilkomme de nationale domstole i medlemsstaterne. Der er i øvrigt intet i nærværende sag, der indikerer, at dette princip ikke skulle være overholdt, idet de nationale bestemmelser, der finder anvendelse i sagen, fremstår som regler, der generelt finder anvendelse

²⁸ – Jf. dommen i sagen *GE Auto Service Leasing*.

²⁹ – Dom af 2.3.2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, domskonklusionen).

³⁰ – Således som det er fastslået i den retspraksis, der er anført i punkt 39 i nærværende forslag til afgørelse.

³¹ – Jf. dommen i sagen *GE Auto Service Leasing*, præmis 61.

³² – Dom af 2.3.2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, præmis 37).

på alle skatte- og afgiftsretlige procedurer. Det er imidlertid min opfattelse, at Domstolen bør indlægge en mere håndfast holdning med hensyn til disse bestemmelsers overensstemmelse med effektivitetsprincippet.

47. Det fremgår af effektivitetsprincippet, at de nationale bestemmelser, der indføres inden for rammerne af medlemsstaternes procesautonomi, ikke bør føre til, at det er praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for de afgiftspligtige personer at udøve de rettigheder, der er tillagt ved EU-retten³³. Den afgiftspligtige person, der ikke inden for fristen til en skatte- og afgiftsmyndighed, der behandler den afgiftspligtiges tilbagebetalingsanmodning, har indsendt de supplerende oplysninger, som skatte- og afgiftsmyndigheden har anmodet om i medfør af artikel 20, stk. 1, i direktiv 2008/9, kan ikke i henhold til ungarsk lovgivning berigtige denne fejl ved at indsende disse oplysninger under en procedure, der er indledt med den afgiftspligtiges indsigelse mod den afgørelse om tilbagebetaling, som skatte- og afgiftsmyndigheden har truffet. Den afgiftspligtige kan derimod, under visse betingelser, fremlægge disse oplysninger under en retslig procedure efter at have klaget over afgørelsen³⁴. Det er min vurdering, at sådanne bestemmelser gør det uforholdsmæssigt vanskeligt for afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, at udøve retten til at tilbagebetale moms.

48. Direktiv 2008/9 har indført en række processuelle frister, som såvel de pågældende nationale skatte- og afgiftsmyndigheder som de pågældende afgiftspligtige personer har pligt til at overholde³⁵. Disse parter stilles dog ikke lige i relation til de rettigheder, der fremgår af dette direktiv, eller i bredere forstand af EU-lovgivningen om moms. Med disse bestemmelser tilsigtes først og fremmest beskyttelse og forbedring af de afgiftspligtiges retsstilling, mens skatte- og afgiftsregler beskytter den offentlige interesse i, at det fælles system fungerer korrekt og uforstyrret. Det har særlig betydning for det fælles momssystem, der er bygget på princippet om afgiftsneutralitet, hvorefter de afgiftspligtige personer som udgangspunkt ikke skal bære den økonomiske byrde af afgiften. Ud fra dette synspunkt er det min opfattelse, at fristen i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 har to formål. For det første udgør fristen en garanti for den minimale tid, som de afgiftspligtige personer har til rådighed, og forhindrer, at en skatte- og afgiftsmyndighed på en vilkårlig måde fastsætter uforholdsmæssigt korte frister for at indsende supplerende oplysninger. For det andet gør den det muligt at gennemføre hele proceduren vedrørende tilbagebetalingsanmodningen inden for de i direktivets artikel 21 nævnte frister. Der er dermed tale om en frist, der er fastsat under hensyntagen til de afgiftspligtige personers interesse, og ikke skatte- og afgiftsmyndighedernes interesse.

49. Som Domstolen allerede har gjort opmærksom på, tilsigter de processuelle frister også, at usikkerheden med hensyn til den afgiftspligtige persons retsstilling ikke trækkes ud i det uendelige³⁶. Med hensyn til tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, opfyldes dette formål især med en frist for at indgive en tilbagebetalingsanmodning som omhandlet i artikel 15, stk. 1, i direktiv 2008/9, der ifølge Domstolens praksis er en præklusiv frist³⁷, og hvis manglende overholdelse medfører fortabelse af tilbagebetalingsretten. Det skaber imidlertid ikke en risiko for, at usikkerheden om den afgiftspligtiges retsstilling fortsætter i det uendelige, at den afgiftspligtige gives adgang til under en skatte- og afgiftsretlig indsigelsesprocedure at fremlægge de supplerende oplysninger, som skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans har anmodet om. En sådan procedure er i sagens natur

³³ – Jf. i samme retning dommen i sagen GE Auto Service Leasing, præmis 59.

³⁴ – Jf. gennemgang af de nationale bestemmelser i punkt 8 og 9 i nærværende forslag til afgørelse.

³⁵ – Jf. anden betragtning til direktivet.

³⁶ – Jf. i samme retning dommen i sagen GE Auto Service Leasing, præmis 60.

³⁷ – Jf. dommen i sagen Sea Chefs Cruise Services, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis.

undergivet strenge processuelle frister, herunder i første omgang en frist for at indgive indsigelse mod en afgørelse om tilbagebetaling af moms, og gennemføres som regel inden for forudsigelige tidsrammer.

50. Jeg forstår, at det kan være frustrerende, når den afgiftspligtige person, der rettidig er blevet indkaldt af skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans til at fremlægge visse oplysninger, uden en væsentlig grund undlader at indsende disse oplysninger inden for fristen og først gør det under indsigelsesproceduren. I en sådan situation fritages tilbagebetalingsmedlemsstaten imidlertid i medfør af artikel 26, andet afsnit, i direktiv 2008/9 for pligten til at betale renter for eventuel for sen udbetaling af det skyldige beløb, hvorfor det også er den afgiftspligtige person, der bærer omkostningerne ved hans selvforskyldte forsinkelse. Jeg kan i øvrigt forestille mig, at den afgiftspligtige person i så tilfælde i henhold til den nationale lovgivning pålægges yderligere administrative omkostninger som følge af hans forsømmelse.

51. Det er til gengæld uforholdsmæssigt og stridende mod effektivitetsprincippet at nægte den afgiftspligtige person muligheden for efter fristens udløb at indsende supplerende oplysninger til godtgørelse for hans ret til tilbagebetaling, på trods af at en sådan mulighed fremgår af den nationale lovgivning³⁸, hvilket kan føre til, at den afgiftspligtige person fortaber denne rettighed, eftersom det gør det uforholdsmæssigt og unødvendigt vanskeligt at udøve denne rettighed. Jeg skal lige gøre opmærksom på, at det handler om den fundamentale rettighed i det fælles momssystem, der udgør en integrerende del af dette system og som udgangspunkt ikke kan begrænses³⁹. Indskrænkning af denne rettighed af rent formelle hensyn, når de materielle betingelser for dennes anvendelse er opfyldt, ville dermed også stride mod artikel 170 i direktiv 2006/112, hvorefter alle afgiftspligtige personer, der opfylder disse materielle betingelser, har ret til tilbagebetaling af moms.

52. Denne konklusion ændres ikke ved, at den afgiftspligtige person eventuelt har mulighed for at påberåbe sig supplerende oplysninger til støtte for hans tilbagebetalingsret under en retslig procedure. Det kræver, at den afgiftspligtige person anlægger et søgsmål til prøvelse af afgørelsen om afvisning af tilbagebetalingsanmodningen (eller, som i nærværende sag, afgørelsen om henlæggelse af proceduren) for at rette op på en procedurefejl af formel karakter, når der fandtes en hurtigere og enklere metode herfor i den administrative indsigelsesprocedure.

53. Desuden, som jeg har anført i den del af nærværende forslag til afgørelse, hvor jeg har foretaget analyse af det andet præjudicielle spørgsmål, fastslog Domstolen i dommen i sagen *Sea Chefs Cruise Services*, at fristen som omhandlet i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 ikke er en præklusiv frist, hvorfor det er tilladt for den afgiftspligtige person under den retslige procedure at påberåbe sig de oplysninger, som han ikke inden for den i bestemmelsen omhandlede frist har forelagt for den skatte- og afgiftsmyndighed, der har behandlet hans tilbagebetalingsanmodning. Det samme skal være gældende for den administrative indsigelsesprocedure, såfremt den nationale lovgivning foreskriver en sådan procedure med hensyn til afgørelser om tilbagebetaling af moms til de afgiftspligtige, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten⁴⁰. Samtlige argumenter, der er fremført af Domstolen i den ovennævnte dom, finder i lige grad anvendelse i en sådan procedure. Manglende mulighed for at fremlægge supplerende oplysninger inden for

³⁸ – Navnlig en procedure for behandling af en indsigelse mod en afgørelse, der træffes af skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans.

³⁹ – Jf. praksis, der er anført i punkt 38 og 39 i nærværende forslag til afgørelse.

⁴⁰ – Som anført i punkt 24 i nærværende forslag til afgørelse.

rammerne af den administrative indsigelsesprocedure, når den nationale lovgivning foreskriver en sådan procedure, ville dermed være i strid med fortolkningen af artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9, som Domstolen har lagt til grund for dommen i sagen *Sea Chefs Cruise Services*⁴¹.

54. Ovennævnte betragtninger er relevante i en situation, hvor de materielle betingelser for tilbagebetaling af moms er opfyldt, og den afgiftspligtige person ikke har svig eller misbrug til hensigt med forsinkelsen af indsendelse af de ønskede supplerende oplysninger. I modsat fald er medlemsstaterne naturligvis berettigede til at anvende de i de nationale lovgivninger fastsatte foranstaltninger med henblik på at forebygge et sådant svig eller misbrug af rettigheden. Som Domstolen allerede har haft lejlighed til at bemærke, udgør det ikke et misbrug af rettigheden, at den afgiftspligtige person først fremlægger supplerende oplysninger i en senere fase af proceduren⁴².

Besvarelse af spørgsmålet

55. Jeg foreslår hermed at besvare det første præjudicielle spørgsmål således, at artikel 170 i direktiv 2006/112, artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 samt effektivitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for anvendelsen af bestemmelser i en national lovgivning, der udelukker muligheden for i en indsigelsesprocedure at påberåbe sig supplerende oplysninger og dokumentation, som skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans har anmodet om, og som den afgiftspligtige først har indsendt under indsigelsesproceduren ved skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans.

Det tredje præjudicielle spørgsmål

56. Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt artikel 23 i direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at den er til hinder for anvendelsen af en national bestemmelse, hvorefter proceduren, der er indledt med en anmodning om tilbagebetaling af moms til den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, henlægges uden at træffe afgørelse om tilbagebetaling, når den afgiftspligtige person ikke har opfyldt pligten til at fremlægge supplerende oplysninger på skatte- og afgiftsmyndighedens anmodning i medfør af direktivets artikel 20. Selv om den forelæggende ret i spørgsmålet alene henviser til artikel 23, stk. 1, i direktiv 2008/9, ønsker retten nærmere oplyst, således som det fremgår af forklaringerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse, hvorvidt afgørelsen om henlæggelse skal betragtes som ensbetydende med en afvisning af tilbagebetalingsanmodningen. Denne problemstilling er navnlig reguleret i dette direktivs artikel 23, stk. 2, andet afsnit. Derfor er det mit forslag, at hele artikel 23 i direktiv 2008/9 gøres til genstand for det tredje spørgsmål.

57. Artikel 23, stk. 1, i direktiv 2008/9 har indført en pligt til, at en afgørelse om afvisning af en anmodning om tilbagebetaling af moms forsynes med en skriftlig begrundelse. I henhold til direktivets artikel 23, stk. 2, første afsnit, skal den afgiftspligtige person kunne anvende de samme retsmidler med henblik på at gøre indsigelse mod en afgørelse om tilbagebetaling af moms, som de afgiftspligtige, der er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, har adgang til i henhold til den nationale lovgivning. Endelig fremgår det af direktivets artikel 23, stk. 2, at den afgiftspligtige person, der er etableret i en anden medlemsstat, skal have adgang til alle de administrative eller

⁴¹ – Som jeg har bemærket i punkt 26-30 i nærværende forslag til afgørelse, er denne fortolkning ikke i strid med den senere dom i sagen *GE Auto Service Leasing*, der var afsagt på grundlag af andre, mindre detaljerede EU-retlige bestemmelser.

⁴² – Jf. i samme retning dommen i sagen *GE Auto Service Leasing*, punkt 2 i domskonklusionen.

retlige procedurer, der i henhold til den nationale lovgivning i tilbagebetalingsmedlemsstaten kan benyttes af afgiftspligtige personer, der er etableret i denne medlemsstat, og som befinder sig i samme situation, såfremt den manglende vurdering af en tilbagebetalingsanmodning hverken betragtes som en imødekommelse eller afvisning af tilbagebetalingsanmodningen. Hvis sådanne procedurer ikke findes i tilbagebetalingsmedlemsstatens lovgivning, skal en manglende afgørelse om tilbagebetalingsanmodningen anses for en afvisning af anmodningen.

58. Disse bestemmelser skal efter min opfattelse fortolkes således, at såfremt en procedure angående en tilbagebetalingsanmodning afsluttes uden vurdering af anmodningen, som det f.eks. er tilfældet i hovedsagen, men der træffes en afgørelse om henlæggelse af proceduren på grund af manglende indsendelse, inden for fristen, af de ønskede supplerende oplysninger, som den afgiftspligtige er blevet anmodet om, skal den afgiftspligtige have adgang til effektive indsigelsesmidler i en administrativ eller retslig procedure med henblik på at anmode om genbehandling af denne anmodning. Det skal tilføjes, at en sådan afgørelse om henlæggelse eller en anden afslutning af proceduren skal forsynes med en begrundelse, idet dette er en betingelse og forudsætning for en effektiv udøvelse af retten til at gøre indsigelse. Ved mangel af passende indsigelsesforanstaltninger skal afslutningen af proceduren uden vurdering af anmodningen betragtes som en afgørelse om afvisning af anmodningen med alle deraf følgende konsekvenser i medfør af artikel 23, stk. 1, og artikel 23, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2008/9.

59. De omhandlede bestemmelsers struktur er et resultat af en særlig karakter af mekanismen for momsrefusion til de afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat end tilbagebetalingsmedlemsstaten. Til forskel fra fradragsretten, som den afgiftspligtige person udøver selv ved at betale den skyldige afgift til skatte- og afgiftsmyndighederne, kræver udøvelsen af retten til momsrefusion, der svarer til fradragsretten, for de afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat, at tilbagebetalingsmedlemsstaten foretager en aktiv handling ved at træffe en afgørelse om momsrefusion og udbetale vedkommende beløb. Under disse omstændigheder må en afslutning af proceduren uden vurdering af anmodningen, og som følge heraf uden en sådan aktiv handling, i praksis sidestilles med en afvisning af anmodningen om momsrefusion. Derfor er det nødvendigt, at den afgiftspligtige person har adgang til effektive indsigelsesmidler mod en sådan afslutning af proceduren.

60. I nærværende sags kontekst skal det tilføjes, forudsat at Domstolen vil følge mit forslag til besvarelse af det første og det andet præjudicielle spørgsmål, at de indsigelsesmidler, som den afgiftspligtige person har adgang til efter en afsluttet procedure uden vurdering af anmodningen, skal gøre det muligt for denne afgiftspligtige person bl.a. eventuelt at påberåbe sig supplerende oplysninger, som han ikke har forelagt inden for fristen, selv om skatte- og afgiftsmyndigheden har anmodet herom i medfør af artikel 20 i direktiv 2008/9. I modsat fald ville en afslutning af proceduren uden vurdering af anmodningen gøre det umuligt for den afgiftspligtige person at berigtige den fejl, der bestod i manglende overholdelse af fristen for at fremlægge supplerende oplysninger, og selve fristen ville være blevet en præklusiv frist, hvilket ville være i strid med Domstolens afgørelse i sagen *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Jeg foreslår hermed at besvare det tredje præjudicielle spørgsmål således, at artikel 23 i direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for anvendelsen af en national bestemmelse, hvorefter en procedure angående en anmodning om momsrefusion til den afgiftspligtige person, der er etableret i en anden medlemsstat, henlægges uden vurdering af anmodningen om momsrefusion, når den afgiftspligtige person ikke har opfyldt pligten til at indsende supplerende oplysninger, selv om skatte- og afgiftsmyndigheden har anmodet herom i medfør af direktivets artikel 20, og under den forudsætning, at der i den nationale lovgivning

findes en effektiv procedure for indsigelse mod afgørelsen om henlæggelse af proceduren, der gør det muligt for den afgiftspligtige person under denne procedure at påberåbe sig supplerende oplysninger, som den afgiftspligtige ikke har fremsat inden for fristen som led i den henlagte procedure. I modsat fald skal en afgørelse om henlæggelse af proceduren anses for en afvisning af anmodningen om momsrefusion.

Forslag til afgørelse

62. På baggrund af de samtlige ovenstående betragtninger skal jeg foreslå, at de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans for Budapest, Ungarn), besvares som følger:

- »1) Artikel 20, stk. 2, i Rådets direktiv 2008/9/EU af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat

skal fortolkes således, at

den i bestemmelsen fastsatte frist på en måned til at fremlægge de supplerende oplysninger, som skatte- og afgiftsmyndigheden har anmodet om i forbindelse med vurdering af en anmodning om momsrefusion, som er fremsat af den afgiftspligtige person, der er etableret i en anden medlemsstat, ikke kan anses for en præklusiv frist.

- 2) Artikel 170 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008, artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 samt effektivitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet

skal fortolkes således, at

de er til hinder for anvendelsen af nationale regler, der udelukker muligheden for under en indsigelsesprocedure at påberåbe sig supplerende oplysninger og dokumentation, som skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans har anmodet om, og som den afgiftspligtige først har indsendt under indsigelsesproceduren ved skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans.

- 3) Artikel 23 i direktiv 2008/9

skal fortolkes således, at

den ikke er til hinder for anvendelsen af en national bestemmelse, hvorefter en procedure angående en anmodning om momsrefusion til den afgiftspligtige person, der er etableret i en anden medlemsstat, henlægges uden vurdering af anmodningen om momsrefusion, når den afgiftspligtige person ikke har opfyldt pligten til at fremlægge supplerende oplysninger, selv om skatte- og afgiftsmyndigheden har anmodet herom i medfør af direktivets artikel 20, og under den forudsætning, at der i den nationale lovgivning findes en effektiv procedure for at gøre indsigelse mod afgørelsen om henlæggelse af proceduren, der gør det muligt for den afgiftspligtige person under denne procedure at påberåbe sig supplerende oplysninger, som den afgiftspligtige ikke har fremsat inden for fristen som led i den henlagte procedure. I modsat fald skal en afgørelse om henlæggelse af proceduren anses for en afvisning af anmodningen om momsrefusion.«