



# Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

16. maj 2024\*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – regler for tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten – direktiv 2008/9/EF – artikel 20 – tilbagebetalingsmedlemsstatens anmodning om supplerende oplysninger – oplysninger, der skal gives inden for en frist på en måned – indstilling af proceduren som følge af manglende svar fra den afgiftspligtige person inden for denne frist – artikel 23 – afslag på at tage hensyn til oplysninger, der fremlægges for første gang under klagesagen – effektivitetsprincippet – princippet om momsens neutralitet – princippet om god forvaltning«

I sag C-746/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 18. november 2022, indgået til Domstolen den 6. december 2022, i sagen

**Slovenské Energetické Strojárne a.s.**

mod

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, og dommerne F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer og M.L. Arastey Sahún (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Slovenské Energetické Strojárne a.s. ved ügyvédek P. Barta, T. Fehér og P. Jalsovszky,

\* Processprog: ungarsk.

- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og R. Kissné Berta, som befuldmægtigede,
  - Rådet for Den Europæiske Union ved Zs. Bodnár, J. Haunold og E. d’Ursel, som befuldmægtigede,
  - Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og A. Tokár, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. december 2023, afsagt følgende

## Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 20, stk. 2, og artikel 23 i Rådets direktiv 2008/9/EF 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 (EUT 2008, L 44, s. 23), artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«), artikel 167 og 169-171 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11) (herefter »momsdirektivet«), samt princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Slovenské Energetické Strojárne a.s. og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans«) vedrørende indstilling af den procedure for tilbagebetaling af moms, som dette selskab har indledt med hensyn til den moms, som selskabet betalte i 2020.

## Retsforskrifter

### *EU-retten*

#### *Momsdirektivet*

- 3 Momsdirektivets artikel 167 er sålydende:  
»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«
- 4 Dette direktivs artikel 170 er affattet således:  
»Enhver afgiftspligtig person, der ifølge [...] artikel 2, nr. 1), og artikel 3 i direktiv 2008/9/EF 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 momsens udelukkende påhviler kunden i henhold til artikel 194-197 og 199.«

5 Det nævnte direktivs artikel 171, stk. 1, fastsætter:

»Tilbagebetaling af momsens 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.«

*Direktiv 2008/9*

6 Tredje betragtning til direktiv 2008/9 er affattet således:

»Den nye procedure bør kunne fremme virksomhedernes stilling, da medlemsstaterne skal betale renter, hvis tilbagebetalingen finder sted for sent, og virksomhedernes ret til at gøre indsigelse vil blive styrket.«

7 Dette direktivs artikel 1 bestemmer:

»Dette direktiv fastsætter detaljerede regler for tilbagebetaling af [moms], jf. [momsdirektivets] artikel 170, til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder betingelserne i artikel 3.«

8 Artikel 19, stk. 2, i direktiv 2008/9 fastsætter:

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

9 Dette direktivs artikel 20 er sålydende:

»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. [...]

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.«

10 Det nævnte direktivs artikel 21, stk. 1, er affattet således:

»Hvis tilbagebetalingsmedlemsstaten anmoder om supplerende oplysninger, meddeler den ansøgeren sin beslutning om at imødekomme eller afvise tilbagebetalingsansøgningen 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.«

11 Samme direktivs artikel 23 bestemmer:

»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 som en afvisning af anmodningen.«

12 Artikel 26 i direktiv 2008/9 fastsætter:

»Tilbagebetalingsmedlemsstaten betaler renter til ansøgeren af det beløb, der skal tilbagebetales, hvis tilbagebetalingen finder sted efter sidste frist for betaling i henhold til artikel 22, stk. 1.

Hvis ansøgeren ikke sender tilbagebetalingsmedlemsstaten de ønskede supplerende eller yderligere supplerende oplysninger inden for de fastsatte frister, finder første stykke ikke anvendelse. [...]«

### ***Ungarsk ret***

#### *Momsloven*

13 Følgende fastsættes i § 251/F i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«):

»(1) Hvis den nationale afgiftsmyndighed på grundlag af de data eller andre oplysninger, som den har til rådighed, er af den opfattelse, at det ikke er muligt at træffe en begrundet afgørelse vedrørende en anmodning om tilbagebetaling af afgiften inden for den frist, der er fastsat i § 251/E, stk. 1, kan denne anmode om supplerende data og oplysninger ved en skriftlig anmodning rettet til

a) en afgiftspligtig person, der ikke er etableret på det nationale område

- b) den materielt og stedligt kompetente myndighed, som har registreret den afgiftspligtige person, der ikke er etableret på det nationale område som en afgiftspligtig person, der er etableret i denne stat, i overensstemmelse med § 244, stk. 2 og 3, eller
- c) en tredjepart, hvis der er rimelig grund til at antage, at den pågældende kan yde et væsentligt bidrag til vurderingen af tilbagebetalingsanmodningen.

[...]

(3) Ved den i stykke 1 og 2 omhandlede skriftlige anmodning kan der kræves fremlæggelse af originalen eller en bekræftet kopi af det dokument, der er omhandlet i § 127, stk. 1, litra a), c) og d), som er udstedt i navnet på en afgiftspligtig person, der ikke er etableret på det nationale område, og som attesterer transaktionens gennemførelse, hvis der er begrundet tvivl vedrørende retsgrundlaget for tilbagebetalingen af afgiften eller det indbetalte afgiftsbeløb, som kræves tilbagebetalt. [...]

(4) Svarfristen er en måned fra datoen for forkyndelsen af den i stykke 1 og 2 omhandlede anmodning.«

14 Momslovens § 251/I, stk. 4, er affattet således:

»I tilfælde af de nationale skatte- og afgiftsmyndigheders forsinkede tilbagebetaling af afgiften skal der betales morarenter for hver dags forsinkelse. Den nationale skatte- og afgiftsmyndighed er ikke forpligtet til at betale disse renter, hvis den afgiftspligtige person, der ikke er etableret på det nationale område, ikke inden for den fastsatte frist har givet et fuldstændigt svar på den i § 251/F, stk. 1 og 2, omhandlede anmodning om oplysninger.«

### *Skatteforvaltningsloven*

15 Artikel 49, stk. 1, litra b), i az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (lov CLI af 2017 om skatteforvaltning) (herefter »skatteforvaltningsloven«) fastsætter:

»Skatte- og afgiftsmyndigheden indstiller proceduren, når

[...]

b) den anmodende part, efter at være blevet opfordret hertil af skatte- og afgiftsmyndigheden, ikke har afgivet en erklæring eller ikke har opfyldt sin berigtigelsesforpligtelse, og når anmodningen i mangel af en sådan erklæring eller berigtigelse ikke kan behandles, og der af egen drift træffes beslutning om ikke at fremme sagen.«

16 Denne lovs § 124, stk. 3 og 4, bestemmer:

»(3) Medmindre der foreligger ugyldighedsgrunde, kan den anmodende part hverken i sin klage eller inden for rammerne af den procedure, der følger heraf, påberåbe sig nye faktiske omstændigheder eller fremlægge nye beviser, som den pågældende havde kendskab til inden vedtagelsen af afgørelsen i første instans, men som vedkommende for så vidt angår et bevis ikke har fremlagt, selv om skatte- og afgiftsmyndigheden har anmodet herom, eller som vedkommende for så vidt angår en faktisk omstændighed ikke har påberåbt sig.

(4) Den i stk. 3 omhandlede anmodning skal indeholde en beskrivelse af de forhold og omstændigheder, som skatte- og afgiftsmyndigheden anmoder skatteyderen om at fremlægge dokumentation for, samt en advarsel om de retlige konsekvenser.«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

- 17 Slovenské Energetické Strojárne er et selskab med hjemsted i Slovakiet, som driver virksomhed inden for energisektoren, bl.a. ved at udføre ingeniørarbejde i tilknytning til elværker.
- 18 I 2020 udførte selskabet monterings- og installationsarbejder i elværket i Újpest (Ungarn). Til dette formål købte det forskellige varer og tjenesteydelser i Ungarn.
- 19 Den 18. februar 2021 indgav selskabet i sin egenskab af afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat, nemlig i Slovakiet, en anmodning til Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (skatte- og tolddirektoratet for store skatteydere under den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans«) om tilbagebetaling af indgående moms på varer og tjenesteydelser købt i Ungarn i perioden fra den 1. januar 2020 til den 31. december 2020. Denne tilbagebetalingsanmodning for et beløb på 37 013 654 ungarske forint (HUF) (ca. 97 400 EUR) var støttet på 19 fakturaer udstedt af leverandørerne af disse varer og tjenesteydelser.
- 20 Den 22. februar 2021 sendte skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans i henhold til momslovens § 251/F, stk. 1, en anmodning om oplysninger til Slovenské Energetické Strojárne med henblik på at afklare de faktiske omstændigheder og fastslå, om den tilbagebetaling af moms, som selskabet havde anmodet om, havde fornødent grundlag. Myndigheden anmodede især om, at en række dokumenter vedrørende tilbagebetalingsanmodningen blev fremsendt inden for en måned efter, at anmodningen om oplysninger var blevet forkyndt.
- 21 Denne anmodning blev sendt til Slovenské Energetické Strojárnes e-mailadresse og anses for at være modtaget af dette selskab.
- 22 Ved afgørelse af 6. maj 2021 (herefter »afgørelsen i første instans«) indstillede skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans i henhold til skatteforvaltningslovens § 49, stk. 1, litra b), proceduren for tilbagebetaling af moms med den begrundelse, at dette selskab ikke havde fremlagt de oplysninger, som denne myndighed havde anmodet om, og at det på grundlag af de foreliggende oplysninger ikke var muligt præcist at fastslå de faktiske omstændigheder, der lå til grund for denne anmodning.
- 23 Den 9. juni 2021 indgav Slovenské Energetické Strojárne en klage over denne afgørelse til skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans. Selskabet vedlagde som bilag til klagen alle de dokumenter, der var blevet anmodet om fremlæggelse af i forbindelse med anmodningen om oplysninger.
- 24 Ved afgørelse af 20. juli 2021 opretholdt skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans afgørelsen i første instans, idet den bl.a. fandt, at den ikke kunne tage hensyn til de dokumenter, der var vedlagt klagen, eftersom skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, forbyder fremlæggelse af nye beviser til støtte for en klage, når klagens ophavsmand havde kendskab til disse forhold inden vedtagelsen af afgørelsen i første instans.

- 25 Slovenské Energetické Strojárne anlagde sag til prøvelse af afgørelsen af 20. juli 2021 ved Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn), som er den forelæggende ret.
- 26 Selskabet har for denne ret gjort gældende, at skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, ikke finder anvendelse i forbindelse med en momstilbagebetalingsprocedure. Selskabet er af den opfattelse, at det forbud mod fremlæggelse af nye beviser, der er fastsat i denne bestemmelse, udgør en materiel begrænsning af den klageadgang, der er omhandlet i artikel 23, stk. 2, i direktiv 2008/9. Den berigtigelsesfrist på en måned, der er fastsat i dette direktivs artikel 20, stk. 2, i tilfælde af skatte- og afgiftsmyndighedens anmodning om supplerende oplysninger for at kunne besvare en anmodning om tilbagebetaling af moms, har imidlertid ikke karakter af en præklusionsfrist. I henhold til nævnte direktivs artikel 26 og momslovens § 251/I, stk. 4, er den eneste konsekvens, som en anmodende part, der ikke overholder denne frist, udsættes for, ikke længere at kunne gøre krav på betaling af renter i tilfælde af forsinket tilbagebetaling.
- 27 Ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans finder skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, anvendelse i det foreliggende tilfælde. Denne bestemmelse, som overholder ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, har alene til formål at forhindre, at klageproceduren forlænges. Udløbet af den nævnte frist for berigtigelse medfører i øvrigt ikke fortabelse af tilbagebetalingsretten, eftersom det er muligt at indgive en anmodning om genindsættelse i tidligere prækluderede rettigheder.
- 28 Den forelæggende ret ønsker således for det første oplyst, om det forbud mod at fremlægge nye beviser, der er fastsat i skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, er i strid med artikel 23, stk. 2, i direktiv 2008/9, eftersom dette forbud kan medføre en materiel begrænsning af den afgiftspligtige persons ret til at gøre indsigelse.
- 29 Den forelæggende ret er for det andet også i tvivl om, hvorvidt et sådant forbud bevirker, at den berigtigelsesfrist på en måned, der er fastsat i momslovens § 251/F, stk. 4, ændres til en præklusionsfrist, eftersom dokumenter, der ikke er fremlagt inden for denne frist, ikke kan tages i betragtning efter fristens udløb, og navnlig ikke på tidspunktet for en klage.
- 30 Den forelæggende ret er i denne forbindelse i tvivl om, hvorvidt et sådant forbud er forholdsmæssigt, særligt i lyset af den adgang til effektive retsmidler, der er fastsat i chartrets artikel 47. Selv om Domstolen i dom af 2. maj 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), fastslog, at den frist på en måned, der er fastsat i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9, ikke er en præklusionsfrist, har den forelæggende ret anført, at omstændighederne i den tvist, der er indbragt for den, er forskellige fra omstændighederne i den sag, der gav anledning til denne dom, idet den ungarske administrative procedure omfatter to instanser, og idet ungarsk ret udtrykkeligt fastsætter, at forbuddet mod at fremlægge nye beviser finder anvendelse i forbindelse med proceduren i anden instans.
- 31 For det tredje ønsker den forelæggende ret oplyst, om direktiv 2008/9 giver skatte- og afgiftsmyndigheden mulighed for at indstille proceduren for tilbagebetaling af moms, når dette direktiv kun foreskriver vedtagelse af en afgørelse om at imødekomme eller afslå en anmodning om tilbagebetaling af moms, dvs. en afgørelse om sagens realitet.

- 32 Under disse omstændigheder har Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 23, stk. 2, i [direktiv 2008/9] fortolkes således, at en national bestemmelse – nærmere bestemt § 124, stk. 3, i [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 [momsdirektivet] 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 [direktivet]?
  - 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], 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 [chartret] og i momsdirektivets artikel 167, 169 og 170 og artikel 171, stk. 1, og med princippet om [moms]neutralitet, 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 [anmodende] 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?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

### *Det første og det andet spørgsmål*

- 33 Med det første og det andet spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 23, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2008/9, sammenholdt med princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter det er forbudt for en afgiftspligtig person, der har indgivet en anmodning om tilbagebetaling af moms, i forbindelse med klagen til en skatte- og afgiftsmyndighed i anden instans at fremlægge supplerende oplysninger som omhandlet i dette direktivs artikel 20, som skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans har anmodet om, og som denne afgiftspligtige person ikke har fremlagt for sidstnævnte myndighed inden for den frist på en måned, der er fastsat i nævnte direktivs artikel 20, stk. 2. I denne sammenhæng ønsker den forelæggende ret ligeledes oplyst, om denne frist er en præklusiv frist, og i bekræftende fald, om en sådan præklusion er forenelig med chartrets artikel 47.
- 34 Indledningsvis bemærkes, at direktiv 2008/9 ifølge dets artikel 1 har til formål at fastsætte detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til momsdirektivets artikel 170 til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder betingelserne i artikel 3 i direktiv 2008/9.



- 35 Ligesom fradragsretten udgør retten til tilbagebetaling et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Fradragssystemet og dermed også tilbagebetalingssystemet tilsigter, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (dom af 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 Dette grundlæggende neutralitetsprincip kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms eller tilbagebetaling af moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige personer ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (dom af 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 Det kan imidlertid forholde sig anderledes, hvis tilsidesættelsen af sådanne formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (dom af 21.10.2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, præmis 77 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Hvad angår de nærmere regler for udøvelse af retten til tilbagebetaling af moms giver artikel 20 i direktiv 2008/9 mulighed for, at tilbagebetalingsmedlemsstaten, hvis den finder, at den ikke har modtaget alle de relevante oplysninger, der er nødvendige for, at den kan træffe afgørelse om hele eller en del af en tilbagebetalingsanmodning, kan anmode om supplerende oplysninger, navnlig hos den afgiftspligtige person eller de kompetente myndigheder i etableringsmedlemsstaten, idet disse oplysninger skal være tilbagebetalingsmedlemsstaten i hænde senest en måned efter den dato, hvor anmodningen om oplysninger indgik hos den person, til hvem den var rettet (dom af 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, præmis 37).
- 39 Som Domstolen allerede har fastslået i dom af 2. maj 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, præmis 46), udgør denne frist på en måned, der er fastsat i dette direktivs artikel 20, stk. 2, ikke en præklusiv frist.
- 40 Endelig kan den afgiftspligtige person i overensstemmelse med artikel 23, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2008/9 gøre indsigelse mod en afvisning af en tilbagebetalingsanmodning til de kompetente myndigheder i tilbagebetalingsmedlemsstaten i samme former 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.
- 41 Denne bestemmelse skal læses i lyset af tredje betragtning til dette direktiv, hvoraf det fremgår, at direktivet bl.a. har til formål at styrke virksomhedernes ret til at gøre indsigelse.
- 42 I overensstemmelse med artikel 23, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2008/9 henhører en indsigelse som den i hovedsagen omhandlede administrative klage for så vidt angår dens form og fristerne herfor under tilbagebetalingsmedlemsstatens interne retsorden.

- 43 Indførelsen af nationale foranstaltninger, hvorefter der ikke må tages hensyn til de beviser, som er blevet fremlagt efter vedtagelsen af afgørelsen om afslag på en tilbagebetalingsanmodning, henhører således under hver enkelt medlemsstats interne retsorden i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi, forudsat dog at disse foranstaltninger ikke er mindre gunstige end dem, som regulerer tilsvarende situationer i national ret (ækvivalensprincippet), og at de ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der er tillagt ved EU-retten (effektivitetsprincippet) (jf. analogt dom af 9.9.2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).
- 44 Henset til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 39, kan sådanne foranstaltninger desuden ikke føre til, at der i strid med artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 anerkendes en præklusiv virkning, hvis den i denne bestemmelse fastsatte frist på en måned regnet fra datoen for modtagelsen af anmodningen om supplerende oplysninger – inden for hvilken modtageren af denne anmodning skal give tilbagebetalingsmedlemsstaten disse oplysninger, herunder i givet fald supplerende beviser – udløber.
- 45 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at Slovenské Energetické Strojárne efter at have indgivet en anmodning om tilbagebetaling af moms modtog en anmodning om supplerende oplysninger som omhandlet i artikel 20 i direktiv 2008/9 fra skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans, men at dette selskab ikke fremlagde disse oplysninger. Det var først i forbindelse med en administrativ klage, der svarer til den i dette direktivs artikel 23, stk. 2, omhandlede indsigelse, og som blev indbragt for skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans, at dette selskab fremsendte de ønskede oplysninger. Disse er imidlertid ikke blevet taget i betragtning, eftersom en person, der anmoder om tilbagebetaling, i henhold til skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, ikke i sin klage kan fremlægge nye beviser, som den pågældende havde kendskab til inden vedtagelsen af afgørelsen i første instans.
- 46 Det følger heraf, at tvisten i hovedsagen ikke vedrører en tilsidesættelse af formelle krav, der forhindrer fremlæggelse af bevis for, at de materielle betingelser for retten til tilbagebetaling af moms er blevet opfyldt, men det tidspunkt, hvor dette bevis kan føres.
- 47 I denne henseende bemærkes for det første, at en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, systematisk forhindrer tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der, selv om de har besvaret en anmodning om supplerende oplysninger for sent, opfylder samtlige materielle betingelser for at opnå denne tilbagebetaling. Som anført i denne doms præmis 35 og 36 udgør retten til tilbagebetaling af moms for det første et grundlæggende princip i det fælles moms system og kan som udgangspunkt ikke begrænses, og for det andet kræver princippet om momsens neutralitet, at der indrømmes fradrag for eller tilbagebetaling af indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt.
- 48 For det andet bemærkes, at Domstolen efter en konstatering af, at den frist på en måned, der er fastsat i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9, til at afgive supplerende oplysninger ikke er en præklusiv frist, har fastslået, at når en tilbagebetalingsanmodning helt eller delvist afslås, har den afgiftspligtige person, som ikke har fremsendt de supplerende oplysninger inden for denne frist, ret til at fremsætte en indsigelse mod dette afslag i overensstemmelse med dette direktivs artikel 23, stk. 2, første afsnit, og til inden for rammerne af en sådan indsigelse at berigtige sin anmodning om tilbagebetaling ved fremlæggelse af supplerende oplysninger, der kan godtgøre, at den pågældende har ret til tilbagebetaling af moms (jf. i denne retning dom af 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, præmis 48).

- 49 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 53 i forslaget til afgørelse, gælder denne lære i retspraksis uden forskel, hvad enten der er tale om en administrativ klage som den i hovedsagen omhandlede eller om en retssag.
- 50 For det tredje bemærkes, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er i strid med de krav, der følger af retten til god forvaltning, som afspejler et almindeligt EU-retligt princip, der finder anvendelse i forbindelse med en afgiftskontrolprocedure. Dette princip om god forvaltning kræver af en forvaltningsmyndighed som den i hovedsagen omhandlede skatte- og afgiftsmyndighed, at den inden for rammerne af den forpligtelse til efterprøvelse, som påhviler den, foretager en omhyggelig og upartisk undersøgelse af alle relevante aspekter for således at sikre sig, at den ved vedtagelsen af sin endelige afgørelse i dette øjemed råder over så væsentlige og pålidelige oplysninger som muligt (jf. i denne retning dom af 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).
- 51 Den omstændighed, at skatte- og afgiftsmyndigheden som følge af ordlyden af skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, ikke har mulighed for at tage hensyn til noget for sent svar på en anmodning om supplerende oplysninger, hvilket medfører en systematisk afvisning af disse for sene svar, fører nødvendigvis den nævnte myndighed til at tilsidesætte dette princip, eftersom den vedtager en afgørelse, som den ved muligvis kan være baseret på ufuldstændige eller endog fejlagtige oplysninger. Dette bevirker desuden, at disse myndigheder udøver et uforholdsmæssigt indgreb i princippet om momsens neutralitet, idet de overlader det til den momspligtige person at afholde den moms, som vedkommende har ret til at få tilbagebetalt, selv om det fælles momssystem tilsigter helt at aflaste den erhvervsdrivende for den momsbyrde, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, præmis 55).
- 52 Endelig skal det for det fjerde bemærkes, at artikel 26, stk. 2, i direktiv 2008/9, som udtrykkeligt omhandler den situation, hvor en afgiftspligtig person ikke inden for de fastsatte frister fremlægger de supplerende oplysninger, som den pågældende er blevet anmodet om, ligeledes støtter den fortolkning, hvorefter tilbagebetalingsmedlemsstaten ikke systematisk kan afvise at tage hensyn til for sene svar på anmodninger om supplerende oplysninger.
- 53 Under disse omstændigheder må det fastslås, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede tilsidesætter det grundlæggende princip om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet, bl.a. ved at tillægge den frist på en måned, der er fastsat i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9, en præklusiv virkning.
- 54 Henset til ovenstående betragtninger skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at artikel 23, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2008/9, sammenholdt med princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter det er forbudt for en afgiftspligtig person, der har indgivet en anmodning om tilbagebetaling af moms, i forbindelse med klagen til en skatte- og afgiftsmyndighed i anden instans at fremlægge supplerende oplysninger som omhandlet i dette direktivs artikel 20, som skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans har anmodet om, og som denne afgiftspligtige person ikke har fremlagt for sidstnævnte myndighed inden for den frist på en måned, der er fastsat i nævnte direktivs artikel 20, stk. 2, idet denne frist ikke er en præklusiv frist.

### *Det tredje spørgsmål*

- 55 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 23 i direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en skatte- og afgiftsmyndighed skal indstille proceduren for tilbagebetaling af moms, når den afgiftspligtige person ikke inden for den fastsatte frist har fremlagt de supplerende oplysninger, som denne myndighed har anmodet om i medfør af dette direktivs artikel 20, og når anmodningen om tilbagebetaling af moms i mangel af disse oplysninger ikke kan behandles.
- 56 I denne henseende skal det fremhæves, at den forelæggende ret i ordlyden af det tredje spørgsmål kun nævner artikel 23, stk. 1, i direktiv 2008/9, som bestemmer, at hvis tilbagebetalingsanmodningen helt eller delvis afvises, giver tilbagebetalingsmedlemsstaten ansøgeren en begrundelse for denne afvisning sammen med afgørelsen.
- 57 Tilsvarende fastsætter dette direktivs artikel 21, stk. 1, de frister, inden for hvilke tilbagebetalingsmedlemsstaten skal meddele ansøgeren sin beslutning om at imødekomme eller afvise tilbagebetalingsanmodningen, hvis den anmoder om supplerende oplysninger.
- 58 Disse bestemmelser i direktiv 2008/9 omhandler således udtrykkeligt kun muligheden for at vedtage afgørelser om helt eller delvist at imødekomme eller afvise en anmodning om tilbagebetaling af moms, og ikke muligheden for at indstille tilbagebetalingsproceduren.
- 59 Dette direktivs artikel 23, stk. 2, andet afsnit, fastsætter ganske vist, at hvis afgørelse om tilbagebetalingsanmodningen ikke træffes inden for de frister, der er fastlagt i nævnte direktiv, skal den afgiftspligtige person, der er etableret i en anden medlemsstat, 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 tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som befinder sig i samme situation. Hvis sådanne administrative eller retlige procedurer ikke findes, anses en manglende afgørelse om tilbagebetalingsanmodningen inden for den fastsatte frist for en afvisning af anmodningen.
- 60 I det foreliggende tilfælde må det imidlertid konstateres, at en afgørelse om at indstille proceduren som den i hovedsagen omhandlede på ingen måde svarer til, at der ikke er truffet en afgørelse inden for den fastsatte frist, eftersom en sådan afgørelse om at indstille sagen afslutter den procedure, der blev indledt med den tilbagebetalingsanmodning, som den afgiftspligtige person har indgivet, uden at tildele den tilbagebetaling, som denne har anmodet om, og skal derfor anses for at være en afvisning af den nævnte anmodning som omhandlet i artikel 23 i direktiv 2008/9.
- 61 Det følger heraf, at når en anmodning om tilbagebetaling af moms indgivet af en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat end tilbagebetalingsmedlemsstaten, er genstand for en sådan afgørelse om at indstille sagen, skal begrundelsen for at indstille sagen for det første meddeles den afgiftspligtige person samtidig med denne afgørelse i overensstemmelse med artikel 23, stk. 1, i direktiv 2008/9, og for det andet skal det være muligt at gøre indsigelse mod nævnte afgørelse til de kompetente myndigheder i tilbagebetalingsmedlemsstaten i overensstemmelse med dette direktivs artikel 23, stk. 2, første afsnit.

- 62 Under alle omstændigheder skal den afgiftspligtige person inden for rammerne af sådanne indsigelsesprocedurer have ret til at fremlægge de supplerende oplysninger, som den pågældende ikke har afgivet, inden for den frist på en måned, der er fastsat i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9, således som det fremgår af denne doms præmis 48 og 49.
- 63 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at artikel 23 i direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en skatte- og afgiftsmyndighed skal indstille proceduren for tilbagebetaling af moms, når den afgiftspligtige person ikke inden for den fastsatte frist har fremlagt de supplerende oplysninger, som denne myndighed har anmodet om i medfør af dette direktivs artikel 20, og når anmodningen om tilbagebetaling af moms i mangel af disse oplysninger ikke kan behandles, forudsat at afgørelsen om at indstille proceduren anses for at være en afvisning af denne tilbagebetalingsanmodning som omhandlet i nævnte direktivs artikel 23, stk. 1, og at den kan gøres til genstand for en indsigelse, der opfylder kravene i samme direktivs artikel 23, stk. 2, første afsnit.

### Sagsomkostninger

- 64 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 23, stk. 2, første afsnit, i Rådets direktiv 2008/9/EF 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, sammenholdt med princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet og effektivitetsprincippet,**

**skal fortolkes således, at**

**denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter det er forbudt for en afgiftspligtig person, der har indgivet en anmodning om tilbagebetaling af moms, i forbindelse med klagen til en skatte- og afgiftsmyndighed i anden instans at fremlægge supplerende oplysninger som omhandlet i dette direktivs artikel 20, som skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans har anmodet om, og som denne afgiftspligtige person ikke har fremlagt for sidstnævnte myndighed inden for den frist på en måned, der er fastsat i nævnte direktivs artikel 20, stk. 2, idet denne frist ikke er en præklusiv frist.**

- 2) **Artikel 23 i direktiv 2008/9**

**skal fortolkes således, at**

**denne bestemmelse ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en skatte- og afgiftsmyndighed skal indstille proceduren for tilbagebetaling af moms, når den afgiftspligtige person ikke inden for den fastsatte frist har fremlagt de supplerende**

**oplysninger, som denne myndighed har anmodet om i medfør af dette direktivs artikel 20, og når anmodningen om tilbagebetaling af moms i mangel af disse oplysninger ikke kan behandles, forudsat at afgørelsen om at indstille proceduren anses for at være en afvisning af denne tilbagebetalingsanmodning som omhandlet i nævnte direktivs artikel 23, stk. 1, og at den kan gøres til genstand for en indsigelse, der opfylder kravene i samme direktivs artikel 23, stk. 2, første afsnit.**

Underskrifter