Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 16 maj 2024 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten – Direktiv 2008/9/EG – Artikel 20 – Begäran från den återbetalande medlemsstaten om ytterligare information – Information som ska lämnas in inom en månad – Avskrivning av förfarandet på grund av att den beskattningsbara personen inte har svarat inom denna frist – Artikel 23 – Underlåtenhet att beakta uppgifter som lämnats för första gången i samband med ett överklagande – Effektivitetsprincipen – Principen om mervärdesskattens neutralitet – Principen om god förvaltning”

I mål C?746/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av F?városi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern) genom beslut av den 18 november 2022, som inkom till domstolen den 6 december 2022, i målet

Slovenské energetické strojárne a.s.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal, samt domarna F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer och M.L. Arastey Sahún (referent),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Slovenské Energetické Strojárne a.s., genom P. Barta, T. Fehér och P. Jalsovszky, ügyvédek,

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

– Europeiska unionens råd, Zs. Bodnár, J. Haunold och E. d’Ursel, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskait? och A. Tokár, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 december 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 20.2 och 23 i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, 2008, s. 23), artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) samt artiklarna 167 och 169–171 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), samt principen om mervärdesskattens neutralitet, effektivitetsprincipen och proportionalitetsprincipen.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Slovenské energetické strojárne a.s. och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (besvärsnämnden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad skattemyndigheten i andra instans) angående avskrivningen av det förfarande för återbetalning av mervärdesskatt som detta bolag inlett med avseende på den mervärdesskatt som bolaget betalat under år 2020.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

4 I artikel 170 i detta direktiv föreskrivs följande:

”De beskattningsbara personer som i enlighet med … artikel 2.1 och artikel 3 i direktiv 2008/9/EG och artikel 171 i detta direktiv inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt har rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för

…

b) transaktioner för vilka mervärdesskatten endast skall betalas av förvärvaren i enlighet med artiklarna 194–197 och 199.”

5 I artikel 171.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor och tjänster som belastats med mervärdesskatt eller importerar varor som är belagda med mervärdesskatt, men som är etablerade i en annan medlemsstat, ska ske i enlighet med genomföranderegelerna i direktiv 2008/9/EG.”

Direktiv 2008/9

6 I skäl 3 i direktiv 2008/9 anges följande:

”Det nya förfarandet bör stärka företagens ställning eftersom medlemsstaterna ska vara skyldiga att betala ränta om återbetalningen görs för sent och företagens rätt att överklaga kommer att förstärkas.”

7 I artikel 1 i detta direktiv föreskrivs följande:

”I detta direktiv fastställs närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 170 i [mervärdesskattedirektivet] till beskattningsbara personer som uppfyller villkoren i artikel 3 utan att vara etablerade i den återbetalande medlemsstaten.”

8 I artikel 19.2 i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”Den återbetalande medlemsstaten ska meddela sökanden sitt beslut att bifalla eller avslå ansökan inom fyra månader från det att denna inkom till den medlemsstaten.”

9 I artikel 20 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Om den återbetalande medlemsstaten anser att den inte har all relevant information som behövs för ett beslut i fråga om hela eller en del av återbetalningsansökan, får denna inom den fyramånadersperiod som avses i artikel 19.2 på elektronisk väg begära ytterligare information från bland annat sökanden eller etableringsmedlemsstaten. …

Den återbetalande medlemsstaten får vid behov begära in kompletterande ytterligare information.

Den information som begärs i enlighet med denna punkt får omfatta inlämnande av originalet eller en kopia av den berörda fakturan eller importdokumentet, om den återbetalande medlemsstaten hyser rimliga tvivel rörande giltigheten eller riktigheten av en viss fordran. …

2. Den återbetalande medlemsstaten ska ges tillgång till den information som har begärts enligt punkt 1 inom en månad från det att begäran inkom till mottagaren.”

10 I artikel 21 första stycket i direktivet föreskrivs följande:

”Om den återbetalande medlemsstaten begär ytterligare information ska denna meddela sökanden sitt beslut att bifalla eller avslå återbetalningsansökan inom två månader från det att den begärda informationen inkom eller, om den inte har fått svar på sin begäran, inom två månader efter det att den tidsfrist som anges i artikel 20.2 löpt ut. Den tillgängliga tidsfristen för beslutsfattandet avseende hela eller en del av återbetalningsansökan ska dock alltid vara minst sex månader räknat från den dag återbetalningsansökan mottogs av den återbetalande medlemsstaten.”

11 I artikel 23 i samma direktiv föreskrivs följande:

”1. Om återbetalningsansökan avslås helt eller delvis, ska den återbetalande medlemsstaten underrätta sökanden om avslagsbeslutet åtföljt av skälen för detta.

2. Sökanden får överklaga beslutet att avslå återbetalningsansökan hos behöriga myndigheter i den återbetalande medlemsstaten på de villkor och inom de tidsfrister som gäller för överklaganden i fråga om återbetalningsansökningar från personer som är etablerade i denna medlemsstat.

Om underlåtenhet av den återbetalande medlemsstaten att inom de i detta direktiv fastställda tidsfristerna fatta ett beslut om återbetalningsansökan enligt dess lagstiftning varken betraktas som bifall eller avslag, ska de administrativa eller rättsliga förfaranden som i en sådan situation är tillgängliga för beskattningsbara personer som är etablerade i denna medlemsstat på motsvarande sätt vara tillgängliga för sökanden. Om sådana förfaranden saknas ska underlåtenhet att fatta ett beslut om återbetalningsansökan inom den fastställda tidsfristen anses som ett avslag.”

12 I artikel 26 i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”Den återbetalande medlemsstaten ska betala ränta till sökanden på det belopp som ska återbetalas till denne, om återbetalningen sker efter det sista datum för betalning enligt artikel 22.1.

Om sökanden inte lämnar in den begärda ytterligare informationen eller den kompletterande ytterligare informationen till den återbetalande medlemsstaten inom fastställda tidsfrister ska första stycket inte tillämpas. …”

Ungersk rätt

Mervärdesskattelagen

13 I 251/F § i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”1) Om den nationella skattemyndigheten, på grundval av de uppgifter eller annan information som den förfogar över, anser att ett beslut som grundar sig på ansökan om återbetalning av skatten inte kan fattas inom den frist som anges i 251/E § 1, får den genom en skriftlig begäran kräva att ytterligare uppgifter och information ska lämnas in av

a) en beskattningsbar person som inte är etablerad i landet,

b) den materiellt och territoriellt behöriga myndighet som i enlighet med 244 § 2 och 3 har registrerat en beskattningsbar person som inte är etablerad i landet såsom en beskattningsbar person med säte inom denna stat, eller

c) en tredje part, om det finns rimliga skäl att anta att han eller hon kan bidra väsentligt till prövningen av återbetalningsansökan.

…

3) Genom den skriftliga begäran som avses i punkterna 1 och 2 kan det krävas att originalet eller en bestyrkt kopia av den handling som avses i 127 § 1 a, c och d, vad gäller en beskattningsbar person som inte är etablerad i landet, ska lämnas in för att styrka att transaktionen har ägt rum, om det föreligger rimliga tvivel beträffande den rättsliga grunden för återbetalning av skatten eller den ingående mervärdesskatt för vilken återbetalning begärs. …

4) Svarsfristen ska vara en månad från dagen för delgivning av den begäran som avses i punkterna 1 och 2.”

14 I 251/I § 4 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Vid dröjsmål med den nationella skattemyndighetens återbetalning av skatten ska dröjsmålsränta betalas för varje dags försening. Den nationella skattemyndigheten är inte skyldig att betala dröjsmålsränta om den beskattningsbara person utan säte i landet inte inom den föreskrivna fristen för att avgöra målet har lämnat ett fullständigt svar i sak på den begäran om upplysningar som avses i 251/F § 1 och 2.”

Skatteförvaltningslagen

15 I 49 § 1 b i az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (2017 års lag nr CLI om skatteförvaltning) (nedan kallad skatteförvaltningslagen) föreskrivs följande:

”Skattemyndigheten ska avskriva förfarandet om

…

b) sökanden inte har ingett någon deklaration eller har underlåtit att uppfylla sin skyldighet till rättelse, efter att ha anmodats att göra detta av skattemyndigheten, och ansökan, i avsaknad av en sådan deklaration eller rättelse, inte kan prövas och förfarandet inte kan genomföras.”

16 I 124 § 3 och 4 i samma lag föreskrivs följande:

”3) Om det inte föreligger någon ogiltighetsgrund kan sökanden inte, vare sig i sitt klagomål eller inom ramen för det förfarande som följer därav, åberopa nya omständigheter eller lägga fram ny bevisning som denne hade kännedom om innan beslutet i första instans antogs, när det gäller bevisning som inte hade ingetts trots att skattemyndigheten hade anmodat sökanden om detta, eller en faktisk omständighet som inte hade åberopats.

4) Den begäran som avses i punkt 3 ska innehålla en beskrivning av de iakttagelser och omständigheter avseende vilka skattemyndigheten uppmanar den skattskyldige att lägga fram bevis samt en varning om de rättsliga följderna.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 Slovenské energetické strojárne är ett bolag med säte i Slovakien som bedriver verksamhet inom energisektorn, bland annat genom att utföra ingenjörsarbeten med anknytning till kraftverk.

18 Under år 2020 tillhandahöll bolaget monterings- och installationstjänster vid ett kraftverk i Újpest (Ungern). För detta ändamål förvärvade bolaget olika varor och använde sig av olika tjänster i Ungern.

19 Den 18 februari 2021 ansökte bolaget, i egenskap av beskattningsbar person med säte i en annan medlemsstat, nämligen Slovakien, vid Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és

Vámigazgatósága (skatte- och tullenheten för större skattebetalare, vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad skattemyndigheten i första instans) om återbetalning av ingående mervärdesskatt för de varor och tjänster som bolaget förvärvade i Ungern under perioden 1 januari 2020–31 december 2020. Denna återbetalningsansökan, som avsåg ett belopp på 37 013 654 ungerska forinter (HUF) (cirka 97 400 euro), grundade sig på nitton fakturor från leverantörer av dessa varor och tjänster.

20 Den 22 februari 2021 skickade skattemyndigheten i första instans, med tillämpning av 251/F § 1 i mervärdesskattelagen, en begäran om upplysningar till Slovenské energetické strojárne för att klargöra de faktiska omständigheterna och fastställa huruvida den rätt till återbetalning av mervärdesskatt som bolaget hade åberopat var välgrundad. Myndigheten begärde närmare bestämt att flera handlingar avseende återbetalningsansökan skulle lämnas in inom en månad från delgivningen av begäran om upplysningar.

21 Denna begäran skickades till Slovenské energetické strojárnes e?postadress och anses ha mottagits av bolaget.

22 Genom beslut av den 6 maj 2021 (nedan kallat beslutet i första instans) avskrev skattemyndigheten i första instans, med tillämpning av 49 § 1 b i skatteförvaltningslagen, förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt med motiveringen att bolaget inte hade lämnat in de upplysningar som myndigheten hade begärt och att det på grundval av tillgängliga uppgifter inte med erforderlig noggrannhet var möjligt att fastställa de faktiska omständigheter som denna ansökan grundades på.

23 Den 9 juni 2021 överklagade Slovenské energetické strojárne detta beslut vid skattemyndigheten i andra instans. Till sitt överklagande bifogade bolaget alla de handlingar som efterfrågats i begäran om upplysningar.

24 Genom beslut av den 20 juli 2021 fastställde skattemyndigheten i andra instans beslutet i första instans, bland annat med motiveringen att den inte kunde beakta de handlingar som bifogats överklagandet. Enligt 124 § 3 i skatteförvaltningslagen är det nämligen inte tillåtet att i ett överklagandeförfarande åberopa ny bevisning som den överklagande parten kände till innan beslutet i första instans fattades.

25 Slovenské energetické strojárne överklagade beslutet av den 20 juli 2021 till F?városi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern), som är den hänskjutande domstolen.

26 Bolaget gjorde vid den domstolen gällande att 124 § 3 i skatteförvaltningslagen inte är tillämplig inom ramen för ett förfarande för återbetalning av mervärdesskatt. Bolaget anser att det förbud mot att lägga fram ny bevisning som föreskrivs i den bestämmelsen utgör en materiell begränsning av den rätt att överklaga som avses i artikel 23.2 i direktiv 2008/9. Den tidsfrist på en månad som föreskrivs i artikel 20.2 i detta direktiv när skattemyndigheten begär ytterligare information för att pröva en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt utgör enligt bolaget inte heller en preklusionsfrist. Enligt artikel 26 i direktivet och 251/I § 4 i mervärdesskattelagen är den enda konsekvensen för en sökande som inte iakttar denna frist att den inte längre kan kräva dröjsmålsränta vid försenad återbetalning.

27 Enligt skattemyndigheten i andra instans är 124 § 3 i skatteförvaltningslagen tillämplig i förevarande fall. Denna bestämmelse, som är förenlig med principerna om likvärdighet och effektivitet, syftar endast till att förhindra att prövningsförfarandet förlängs i tiden. Utgången av fristen för rättelse medför inte heller att rättigheten förverkas, eftersom det är möjligt att inge en ansökan om återställande av försutten tid.

28 Den hänskjutande domstolen vill således, för det första, få klarhet i huruvida det förbud mot att lägga fram ny bevisning som föreskrivs i 124 § 3 i skatteförvaltningslagen strider mot artikel 23.2 i direktiv 2008/9, eftersom detta förbud kan leda till en materiell begränsning av den beskattningsbara personens rätt att överklaga.

29 För det andra vill den hänskjutande domstolen även få klarhet i huruvida ett sådant förbud inte medför att den frist för rättelse på en månad som föreskrivs i 251/F § 4 i mervärdesskattelagen omvandlas till en preklusionsfrist. Handlingar som inte ingetts inom denna frist kan nämligen inte beaktas efter fristens utgång, bland annat i samband med överklaganden.

30 I detta avseende vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida ett sådant förbud är proportionerligt, bland annat med hänsyn till rätten till ett effektivt rättsmedel enligt artikel 47 i stadgan. Även om domstolen i domen av den 2 maj 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354), slog fast att den frist på en månad som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 inte är en preklusionsfrist, har den hänskjutande domstolen påpekat att omständigheterna i det mål som den har att avgöra skiljer sig från omständigheterna i det mål som avgjordes genom den domen. Det ungerska administrativa förfarandet innefattar nämligen två instanser och i ungersk rätt föreskrivs uttryckligen att förbudet mot att lägga fram ny bevisning ska tillämpas inom ramen för förfarandet i andra instans.

31 Den hänskjutande domstolen vill, för det tredje, få klarhet i huruvida det enligt direktiv 2008/9 är tillåtet för skattemyndigheten att avskriva förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt, mot bakgrund av att det i direktivet endast föreskrivs att ett beslut om att bevilja eller avslå ansökan om återbetalning av mervärdesskatt ska antas, det vill säga ett beslut i sak.

32 Mot denna bakgrund beslutade F?városi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 23.2 i [direktiv 2008/9] tolkas så, att nationell lagstiftning, närmare bestämt 124 § 3 i [skatteförvaltningslagen], enligt vilken det, vid prövning av ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt med tillämpning av [mervärdesskattedirektivet], inte tillåts att nya omständigheter eller bevis åberopas i samband med överklaganden, om sökanden hade kännedom om dem innan beslutet i första instans fattades, utan att åberopa dem, trots att skattemyndigheten anmodat denne att göra det och det därmed uppkommer en materiell begränsning som går utöver såväl de formella kraven som kraven rörande tidsfrister i direktiv 2008/9, kan anses uppfylla kraven avseende överklaganden i det direktivet?

2) Innebär ett jakande svar på den första frågan att den frist på en månad som föreskrivs i artikel 20.2 i [direktiv 2008/9] ska anses utgöra en preklusionsfrist? Är detta förenligt med den rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol som stadfästs i artikel 47 i [stadgan], med artiklarna 167, 169, 170 och 171.1 i [mervärdesskattedirektivet] och med de grundläggande principer om [mervärdesskattens] neutralitet, effektivitet och proportionalitet, vilka slagits fast av EU-domstolen?

3) Är sådan nationell lagstiftning – närmare bestämt 49 § 1 b i skatteförvaltningslagen – enligt vilken skattemyndigheten ska avskriva ärendet om sökanden inte har ingett någon deklaration eller har underlåtit att uppfylla sin skyldighet till rättelse, efter att ha anmodats att göra detta av skattemyndigheten, och ansökan inte kan prövas och förfarandet inte kan genomföras, förenlig med bestämmelsen om helt eller delvis avslag på återbetalningsansökan i artikel 23.1 i [direktiv 2008/9]?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

33 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 23.2 första stycket i direktiv 2008/9, jämförd med principen om mervärdesskattens neutralitet och effektivitetsprincipen, ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken det inte är tillåtet för en beskattningsbar person som har ingett en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt att, i samband med ett överklagande vid en skattemyndighet i andra instans, lämna in ytterligare information, i den mening som avses i artikel 20 i direktivet, vilken begärts av skattemyndigheten i första instans och som den beskattningsbara personen inte har lämnat till denna myndighet inom den frist på en månad som föreskrivs i artikel 20.2 i direktivet. I detta sammanhang vill den hänskjutande domstolen även få klarhet i huruvida denna frist utgör en preklusionsfrist och, om så är fallet, huruvida en sådan preklusion är förenlig med artikel 47 i stadgan.

34 Det ska inledningsvis erinras om att syftet med direktiv 2008/9 enligt dess artikel 1 är att fastställa närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 170 i mervärdesskattedirektivet till beskattningsbara personer som uppfyller villkoren i artikel 3 i direktiv 2008/9 utan att vara etablerade i den återbetalande medlemsstaten.

35 Precis som rätten till avdrag utgör rätten till återbetalning en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionens lagstiftning, och den kan i princip inte inskränkas. Denna rätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Syftet med avdragssystemet, och således med återbetalningarna, är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 21 oktober 2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

36 Den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt medges när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (dom av den 21 oktober 2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

37 Det kan emellertid förhålla sig annorlunda om åsidosättandet av sådana formella krav medför att det inte kan läggas fram något säkert bevis för att de materiella kraven har uppfyllts (dom av den 21 oktober 2021, Wilo Salmson France, C?80/20, EU:C:2021:870, punkt 77 och där angiven rättspraxis).

38 Vad gäller förfarandena för utövande av rätten till återbetalning av mervärdesskatt föreskrivs i artikel 20 i direktiv 2008/9 en möjlighet för den återbetalande medlemsstaten att exempelvis från den beskattningsbara personen eller de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där vederbörande är etablerad begära in ytterligare information om den anser att den inte förfogar över den information som krävs för att kunna besluta om hela eller delar av en sådan ansökan. Denna ytterligare information ska lämnas inom en månad från den dag då mottagaren tar emot begäran om ytterligare information (dom av den 2 maj 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, punkt 37).

39 Såsom domstolen redan har slagit fast i domen av den 2 maj 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, punkt 46), utgör den frist på en månad som föreskrivs i artikel 20.2 i direktivet inte en preklusionsfrist.

40 Slutligen får den beskattningsbara personen, enligt artikel 23.2 första stycket i direktiv 2008/9, överklaga ett beslut att avslå återbetalningsansökan hos behöriga myndigheter i den återbetalande medlemsstaten på samma villkor och inom de tidsfrister som gäller för överklaganden i fråga om återbetalningsansökningar från personer som är etablerade i denna medlemsstat.

41 Denna bestämmelse ska tolkas mot bakgrund av skäl 3 i direktivet, av vilket det framgår att direktivet bland annat syftar till att stärka företagens rätt att överklaga.

42 Enligt artikel 23.2 första stycket i direktiv 2008/9 ska ett sådant överklagande som det administrativa klagomål som är aktuellt i det nationella målet, vad gäller de villkor och frister som gäller för sådana överklaganden, omfattas av den återbetalande medlemsstatens nationella rättsordning.

43 Införandet av nationella bestämmelser, som innebär att bevisning inte beaktas om den inges efter antagandet av ett beslut om avslag på en återbetalningsansökan, omfattas således av varje medlemsstats nationella rättsordning, enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi, under förutsättning att dessa bestämmelser inte är mindre förmånliga än dem som avser liknande nationella situationer (likvärdighetsprincipen) eller medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionens rättsordning (effektivitetsprincipen) (se, analogt, dom av den 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C?294/20, EU:C:2021:723, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

44 Mot bakgrund av den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 39 ovan ska sådana åtgärder inte heller, i strid med artikel 20.2 i direktiv 2008/9, innebära att utgången av den frist på en månad från och med dagen för mottagandet av begäran om ytterligare information som föreskrivs i denna bestämmelse – inom vilken mottagaren av begäran ska göra denna information, inklusive, i förekommande fall, kompletterande bevisning tillgänglig för den återbetalande medlemsstaten – tillerkänns en prekluderande verkan.

45 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att Slovenské energetické strojárne, efter att ha lämnat in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, mottog en begäran om ytterligare information från skattemyndigheten i första instans, i den mening som avses i artikel 20 i direktiv 2008/9, men att den inte tillhandahöll dessa uppgifter. Det är först inom ramen för ett administrativt klagomål, motsvarande det överklagandeförfarande som avses i artikel 23.2 i direktivet, vid skattemyndigheten i andra instans som bolaget har lämnat in de begärda upplysningarna. Dessa upplysningar har emellertid inte beaktats, eftersom den som ansöker om återbetalning, i enlighet med 124 § 3 i skatteförvaltningslagen, i sitt överklagande inte kan lägga fram ny bevisning som denne hade kännedom om innan beslutet i första instans antogs.

46 Härav följer att tvisten i det nationella målet inte avser åsidosättande av formella krav som gör det omöjligt att styrka att de materiella kraven för rätten till återbetalning av mervärdesskatt har uppfyllts, utan istället avser vid vilken tidpunkt sådan bevisning kan framläggas.

47 Det ska i detta hänseende, för det första, påpekas att sådan nationell lagstiftning som den förevarande i det nationella målet innebär att återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som, trots att de har besvarat en begäran om ytterligare information för sent, uppfyller samtliga materiella villkor för att erhålla denna återbetalning, systematiskt förhindras. Såsom det

har erinrats om i punkterna 35 och 36 i förevarande dom utgör rätten till återbetalning av mervärdesskatt en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som i princip inte får inskränkas. Principen om mervärdesskattens neutralitet innebär vidare att avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt ska medges när de materiella kraven är uppfyllda.

48 Efter att ha konstaterat att den frist på en månad för att inkomma med ytterligare information som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 inte utgör en preklusionsfrist, har domstolen, för det andra, slagit fast att när en återbetalningsansökan helt eller delvis avslås har en beskattningsbar person som inte har lämnat in den begärda informationen inom denna frist rätt att överklaga detta avslagsbeslut i enlighet med artikel 23.2 första stycket i direktivet och att inom ramen för ett sådant överklagande komplettera sin återbetalningsansökan genom att inkomma med ytterligare information för att styrka sin rätt till återbetalning av mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, punkt 48).

49 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 53 i sitt förslag till avgörande gäller denna rättspraxis oavsett om det är fråga om ett administrativt överklagandeförfarande, såsom det aktuella i det nationella målet, eller ett överklagande till domstol.

50 För det tredje strider en sådan nationell lagstiftning som den förevarande i det nationella målet mot de krav som följer av rätten till god förvaltning, vilken återspeglar en allmän unionsrättslig princip som är tillämplig inom ramen för ett förfarande för skattekontroll. God förvaltningssed kräver att en sådan förvaltningsmyndighet som skattemyndigheten i det nationella målet, inom ramen för sin kontrollskyldighet, gör en omsorgsfull och opartisk prövning av samtliga relevanta omständigheter för att försäkra sig om att den vid antagandet av sitt beslut har tillgång till de mest kompletta och tillförlitliga uppgifterna för detta ändamål (dom av den 21 oktober 2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

51 Den omständigheten att skattemyndigheten, på grund av lydelsen av 124 § 3 i skatteförvaltningslagen, inte har möjlighet att beakta något sent svar på en begäran om ytterligare information, vilket leder till att dessa sena svar systematiskt avvisas, leder nödvändigtvis till att skattemyndigheten åsidosätter god förvaltningssed, eftersom den antar ett beslut som den vet grundas på ofullständiga eller till och med felaktiga uppgifter. Detta får dessutom till följd att denna myndighet på ett oproportionerligt sätt åsidosätter principen om mervärdesskattens neutralitet genom att låta den beskattningsbara personen bära bördan av den mervärdesskatt som vederbörande har rätt till återbetalning av, trots att det gemensamma systemet för mervärdesskatt syftar till att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar näringsidkaren själv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 oktober 2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, punkt 55).

52 För det fjärde ska det slutligen påpekas att artikel 26 andra stycket i direktiv 2008/9, som uttryckligen avser det fallet att en beskattningsbar person inte inom den föreskrivna fristen lämnar in den begärda ytterligare informationen, även ger stöd för tolkningen att den återbetalande medlemsstaten inte systematiskt får vägra att beakta sena svar på en begäran om ytterligare information.

53 Under dessa omständigheter konstaterar domstolen att sådan nationell lagstiftning som den förevarande i det nationella målet strider mot den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet och mot effektivitetsprincipen genom att den frist på en månad som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 tillerkänns prekluderande verkan.

54 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den första och andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 23.2 första stycket i direktiv 2008/9, jämförd med principen om mervärdesskattens neutralitet och effektivitetsprincipen, ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken det inte är tillåtet för en beskattningsbar person som har ingett en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt att, i samband med ett överklagande vid en skattemyndighet i andra instans, lämna in ytterligare information, i den mening som avses i artikel 20 i direktivet, vilken begärts av skattemyndigheten i första instans och som den beskattningsbara personen inte har lämnat till denna myndighet inom den frist på en månad som föreskrivs i artikel 20.2 i direktivet, eftersom denna frist inte utgör en preklusionsfrist.

Den tredje frågan

55 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 23 i direktiv 2008/9 ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en skattemyndighet ska avskriva förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt när den beskattningsbara personen inte inom den föreskrivna fristen har lämnat in den ytterligare information som myndigheten har begärt i enlighet med artikel 20 i direktivet och ansökan om återbetalning av mervärdesskatt utan denna information inte kan prövas.

56 Den hänskjutande domstolen har i sin tredje fråga endast nämnt artikel 23.1 i direktiv 2008/9, i vilken det föreskrivs att om återbetalningsansökan avslås helt eller delvis, ska den återbetalande medlemsstaten underrätta sökanden om skälen för detta samtidigt med avslagsbeslutet.

57 På liknande sätt fastställs i artikel 21 första stycket i direktivet de tidsfrister inom vilka den återbetalande medlemsstaten, när den begär ytterligare information, är skyldig att underrätta sökanden om sitt beslut att bevilja eller avslå återbetalningsansökan.

58 Dessa bestämmelser i direktiv 2008/9 avser således uttryckligen endast möjligheten att anta beslut om att helt eller delvis bevilja eller avslå en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, och inte möjligheten att avskriva förfarandet för återbetalning.

59 I artikel 23.2 andra stycket i direktivet föreskrivs visserligen att om underlåtenhet av den återbetalande medlemsstaten att inom de fastställda tidsfristerna fatta ett beslut om återbetalningsansökan enligt dess lagstiftning varken betraktas som bifall eller avslag, ska de administrativa eller rättsliga förfaranden som i en sådan situation är tillgängliga för beskattningsbara personer med säte i denna medlemsstat på motsvarande sätt vara tillgängliga för beskattningsbara personer med säte utanför denna medlemsstat vilka befinner sig i samma situation. Om sådana administrativa eller rättsliga förfaranden saknas ska underlåtenhet att fatta ett beslut om återbetalningsansökan inom den fastställda fristen anses som ett avslag.

60 I förevarande fall kan det emellertid konstateras att ett sådant avskrivningsbeslut som är aktuellt i det nationella målet inte alls kan anses motsvara den situationen att ett beslut inte har fattats inom fastställda frister. Genom ett sådant avskrivningsbeslut avslutas nämligen det förfarande som inletts genom den beskattningsbara personens återbetalningsansökan utan att den återbetalning som denne begärt beviljas och detta beslut ska således anses utgöra ett avslag på nämnda ansökan, i den mening som avses i artikel 23 i direktiv 2008/9.

61 Härav följer att när en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, vilken ingetts av en beskattningsbar person med säte i en annan medlemsstat än den återbetalande medlemsstaten, är föremål för ett sådant avskrivningsbeslut, ska den beskattningsbara personen underrättas om skälen för avskrivningen samtidigt med beslutet, i enlighet med artikel 23.1 i direktiv 2008/9. Det

ska vidare finnas möjlighet att överklaga detta beslut till de behöriga myndigheterna i den återbetalande medlemsstaten i enlighet med artikel 23.2 första stycket i detta direktiv.

62 I samband med ett sådant överklagande ska den beskattningsbara personen under alla omständigheter ha rätt att inkomma med kompletterande information som vederbörande inte har lämnat in inom den frist på en månad som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9, såsom framgår av punkterna 48 och 49 i förevarande dom.

63 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 23 i direktiv 2008/9 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en skattemyndighet ska avskriva förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt när den beskattningsbara personen inte inom den föreskrivna fristen har lämnat in den ytterligare information som myndigheten har begärt i enlighet med artikel 20 i direktivet och ansökan om återbetalning av mervärdesskatt utan denna information inte kan prövas, under förutsättning att avskrivningsbeslutet kan anses utgöra ett avslag på återbetalningsansökan, i den mening som avses i artikel 23.1 i direktivet, och att detta beslut kan bli föremål för ett sådant överklagande som uppfyller kraven i artikel 23.2 första stycket i direktivet.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) **Artikel 23.2 i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat, jämförd med principen om mervärdesskattens neutralitet och effektivitetsprincipen,**

ska tolkas så,

att den utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken det inte är tillåtet för en beskattningsbar person som har ingett en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt att, i samband med ett överklagande vid en skattemyndighet i andra instans, lämna in ytterligare information, i den mening som avses i artikel 20 i direktivet, vilken begärts av skattemyndigheten i första instans och som den beskattningsbara personen inte har lämnat till denna myndighet inom den frist på en månad som föreskrivs i artikel 20.2 i direktivet, eftersom denna frist inte utgör en preklusionsfrist.

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

ska tolkas så,

att den inte utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en skattemyndighet ska avskriva förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt när den beskattningsbara personen inte inom den föreskrivna fristen har lämnat in den ytterligare information som myndigheten har begärt i enlighet med artikel 20 i direktivet och ansökan om återbetalning av mervärdesskatt utan denna information inte kan prövas, under förutsättning att avskrivningsbeslutet kan anses utgöra ett avslag på återbetalningsansökan, i den mening som avses i artikel 23.1 i direktivet, och att detta beslut kan bli föremål för ett sådant

överklagande som uppfyller kraven i artikel 23.2 första stycket i direktivet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.