Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

21. oktober 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – ret til tilbagebetaling af moms for afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten – direktiv 2008/9/EF – artikel 20, stk. 1 – tilbagebetalingsmedlemsstatens anmodning om supplerende oplysninger – forhold, der kan gøres til genstand for en anmodning om supplerende oplysninger – uoverensstemmelse mellem det beløb, som anmodningen om tilbagebetaling lyder på, og det beløb, der er anført på de fremlagte fakturaer – princippet om god forvaltningsskik – princippet om momsens neutralitet – præklusionsfrist – konsekvenser for berigtigelsen af den afgiftspligtiges fejl«

I sag C-396/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Kúria (øverste domstol, Ungarn) ved afgørelse af 2. juli 2020, indgået til Domstolen den 30. juli 2020, i sagen

CHEP Equipment Pooling NV

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af formanden for Anden Afdeling, A. Prechal, som fungerende formand for Tredje Afdeling, og dommerne J. Passer, F. Biltgen, L.S. Rossi og N. Wahl (refererende dommer),

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– CHEP Equipment Pooling NV ved ügyvéd Sz. Vámosi-Nagy,

* Processprog: ungarsk.

– den ungarske regering ved M.Z. Fehér og R. Kissné Berta, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og Zs. Teleki, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 20, stk. 1, 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).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem CHEP Equipment Pooling NV og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet for den nationale told- og skattemyndighed, Ungarn) vedrørende sidstnævntes afgørelse om kun delvist at imødekomme en anmodning om tilbagebetaling af merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2008/9

3 Første og anden betragtning til direktiv 2008/9 er affattet således:

»(1) Gennemførelsesbestemmelserne som fastsat ved Rådets direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet [(EFT 1979, L 331, s. 11)], skaber betydelige problemer både for medlemsstaternes administrative myndigheder og for virksomhederne.

(2) De foranstaltninger, der er fastsat i det pågældende direktiv, bør ændres med hensyn til de frister, inden for hvilke beslutningerne vedrørende anmodninger om tilbagebetaling skal meddeles virksomhederne. Samtidig bør det fastsættes, at også virksomhederne skal afgive svar inden for nærmere fastsatte tidsrum. Endvidere bør proceduren forenkles og moderniseres ved anvendelse af moderne teknologier.«

4 Artikel 2 i direktiv 2008/9 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved:

1) »en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten«: enhver afgiftspligtig person som omfattet af artikel 9, stk. 1, i [Rådets] direktiv 2006/112/EF [af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1)], der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men på en anden medlemsstats område

2) »tilbagebetalingsmedlemsstat«: den medlemsstat, hvor momsen blev pålagt den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, for varer eller ydelser, der er leveret til ham af andre afgiftspligtige personer i denne medlemsstat, eller for import af varer til denne medlemsstat

[…]

4) »tilbagebetalingsanmodning«: den anmodning om tilbagebetaling af moms, der er pålagt den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, for varer eller ydelser, der er leveret til ham af andre afgiftspligtige personer i denne medlemsstat, eller for import af varer til denne medlemsstat

[…]«

5 Artikel 5 i direktiv 2008/9 foreskriver:

»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:

a) transaktioner omhandlet i artikel 169, litra a) og b), i direktiv 2006/112/EF

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.

Uanset artikel 6 fastsættes med henblik på dette direktiv retten til tilbagebetaling af en indgående afgift efter direktiv 2006/112/EF som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten.«

6 I artikel 7 i direktiv 2008/9 fastsættes følgende:

»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.«

7 Direktivets artikel 8, stk. 2, litra e), bestemmer:

»Ud over de i stk. 1 nævnte oplysninger skal tilbagebetalingsanmodningen for hver tilbagebetalingsmedlemsstat og for hver faktura eller hvert importdokument indeholde følgende oplysninger:

[…]

e) det afgiftspligtige beløb og momsbeløb udtrykt i tilbagebetalingsmedlemsstatens valuta

[…]«

8 Nævnte direktivs artikel 15 har følgende ordlyd:

»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.

2. Etableringsmedlemsstaten skal straks sende ansøgeren en elektronisk bekræftelse på modtagelsen.«

9 Direktivets artikel 18 bestemmer:

»1. Etableringsmedlemsstaten sender ikke anmodningen til tilbagebetalingsmedlemsstaten, hvis ansøgeren i etableringsmedlemsstaten i tilbagebetalingsperioden

a) ikke er momspligtig

b) kun foretager leveringer af varer og ydelser, som er fritaget uden fradragsret for moms, der er betalt i det tidligere omsætningsled, i medfør af artikel 132, 135, 136, 371, artikel 374-377, artikel 378, stk. 2, litra a), artikel 379, stk. 2, eller artikel 380-390 i direktiv 2006/112/EF eller de indholdsmæssigt identiske fritagelsesbestemmelser i tiltrædelsesakten af 2005

c) anvender afgiftsfritagelsen for små virksomheder i medfør af artikel 284-287 i direktiv 2006/112/EF

d) anvender standardsatsordningen for landbrugere i medfør af artikel 296-305 i direktiv 2006/112/EF.

2. Etableringsmedlemsstaten underretter ad elektronisk vej ansøgeren om den beslutning, den har truffet i henhold til stk. 1.«

10 Artikel 19 i direktiv 2008/9 fastsætter:

»1. Tilbagebetalingsmedlemsstaten underretter straks ad elektronisk vej ansøgeren om, hvornår ansøgningen blev modtaget.

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

11 Direktivets artikel 20, stk. 1, bestemmer:

»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. I et sådant tilfælde gælder de i artikel 10 nævnte mindstebeløb ikke.«

Direktiv 2006/112

12 Artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112 er sålydende:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

13 Artikel 171, stk. 1, i dette direktiv fastsætter:

»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].«

Ungarsk ret

14 § 249 i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift) (*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.), herefter »momsloven«) bestemmer, at tilbagebetaling af moms til en afgiftspligtig person, der ikke er etableret på ungarsk område, sker på skriftlig anmodning. I henhold til denne lovs § 251/E træffer skatte- og afgiftsmyndigheden sin afgørelse inden for en frist på fire måneder.

15 I henhold til denne lovs § 251/F kan skatte- og afgiftsmyndigheden skriftligt anmode den afgiftspligtige person, der ikke er etableret på ungarsk område, om supplerende oplysninger og navnlig kræve, at den afgiftspligtige person skal fremlægge den originale faktura eller en bekræftet kopi af fakturaen, hvis der er begrundet tvivl om retsgrundlaget for tilbagebetalingen eller det momsbeløb, der skal tilbagebetales.

16 I henhold til samme lovs § 127, stk. 1, litra a), skal den afgiftspligtige person være i besiddelse af en faktura, der er udstedt i hans navn, og som bekræfter, at transaktionen er blevet gennemført.

17 Momslovens § 120 bestemmer:

»I det omfang den afgiftspligtige person – når vedkommende optræder i denne egenskab – anvender eller på en anden måde udnytter varer eller tjenesteydelser til at foretage afgiftspligtige leveringer af varer eller ydelser, har han ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage afgifter, som:

a) andre afgiftspligtige personer, herunder personer eller organer, der er omfattet af den forenklede virksomhedsskat, har opkrævet af den pågældende i forbindelse med erhvervelsen af varer eller ydelser

[…]«

18 I henhold til § 4, stk. 2, litra e), i belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatérítтetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítтetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet (bekendtgørelse nr. 32/2009 (XII. 21.) om visse bestemmelser vedrørende udøvelsen af retten til tilbagebetaling af merværdiafgift, som i Ungarn tilkommer afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på det nationale område, og retten til tilbagebetaling af merværdiafgift, der i andre medlemsstater i Det Europæiske Fællesskab tilkommer afgiftspligtige personer, der er etableret i Ungarn) (*Magyar Közlöny* 2009/188.) skal anmodningen om tilbagebetaling indsendt af en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat, angive grundlaget og momsbeløbet for hver indsendt faktura.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

19 CHEP Equipment Pooling, et momspligtigt belgisk selskab, driver virksomhed inden for logistiksektoren og er specialiseret i salg af paller. Efter at selskabet i Ungarn havde erhvervet paller, som det efterfølgende lejede til sine datterselskaber i forskellige medlemsstater, indgav selskabet den 28. september 2017 i sin egenskab af momspligtig person i Belgien til de ungarske myndigheder en anmodning om tilbagebetaling af den indgående moms, der vedrørte goder og tjenesteydelser erhvervet mellem den 1. januar og den 31. december 2016.

20 Appellanten i hovedsagen vedlagde den nævnte anmodning en momsopgørelse, der indeholdt otte forskellige kolonner med titlerne »fakturanummer«, »fakturadato«, »fakturaudsteder«, »afgiftsgrundlag«, »afgift«, »fradragsberettiget afgift«, »betegnelse« og »koder«, samt de fakturaer, der var nævnt i momsopgørelsen.

21 Efter at skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans havde konstateret, at momsopgørelsen undertiden henviste til fakturaer, for hvilke momsen allerede var blevet tilbagebetalt, samt i øvrigt havde bemærket uoverensstemmelser mellem de momsbeløb, der var anført i denne opgørelse, og de momsbeløb, der var anført på de fakturaer, der var vedlagt disse, hvorved det fakturerede beløb i visse tilfælde var lavere end det, der var anført i nævnte opgørelse, og i andre tilfælde højere, anmodede skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans den 2. november 2017 appellanten i hovedsagen om at fremsende supplerende oplysninger, nemlig dokumenterne og erklæringerne vedrørende de økonomiske omstændigheder i 143 fakturaer.

22 Appellanten i hovedsagen tilsendte skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans de bestillingssedler for paller, som selskabet havde udstedt til transportøren, den købsaftale, der var indgået med sidstnævnte, den kontrakt om leje af paller, som selskabet havde indgået med CHEP Magyarország, fakturaerne til sidstnævnte selskab vedrørende leje af paller, fakturaer udstedt af sidstnævnte til kunderne og listen over de steder, hvor pallerne faktisk befandt sig.

23 Efter at have undersøgt de supplerende dokumenter, som appellanten i hovedsagen havde fremsendt, imødekom skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans ved afgørelse af 29. november 2017 anmodningen om tilbagebetaling af moms med et beløb på 254 636 343 ungarske forint (HUF) (ca. 826 715 EUR på daværende tidspunkt). Den overlod det derimod til appellanten i hovedsagen at afholde et beløb på 92 803 004 HUF (ca. 301 300 EUR på daværende tidspunkt). Myndigheden identificerede tre kategorier af anmodninger. For det første afviste den at imødekomme de anmodninger, der allerede havde givet anledning til en tilbagebetaling. Hvad for det andet angår de krav, hvis momsbeløb var højere end det, der fremgår af den tilsvarende faktura, foretog myndigheden kun en tilbagebetaling svarende til det beløb, der fremgik af fakturaen. Hvad for det tredje angår de anmodninger, hvis momsbeløb var lavere end det, der var anført på den tilsvarende faktura, foretog myndigheden en tilbagebetaling alene svarende til det beløb, der fremgik af anmodningen om tilbagebetaling.

24 Ved en klage over denne afgørelse gjorde appellanten i hovedsagen for så vidt angår den tredje kategori af krav gældende, at det momsbeløb, som fakturaerne lød på, i teorien gav selskabet en ret til tilbagebetaling af moms, der var større end den, som selskabet havde anmodet om i opgørelsen.

25 Klagedirektoratet stadfæstede afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans. Klagedirektoratet begrundede dette med, at appellanten i hovedsagen ikke kunne rette en fejl vedrørende størrelsen af selskabets oprindelige anmodning om tilbagebetaling, uden at denne berigtigelse udgjorde en ny anmodning. Appellanten i hovedsagen var imidlertid afskåret fra at indgive en sådan anmodning, eftersom fristen for en sådan akt udløb den 30. september 2017 (dvs. i det foreliggende tilfælde to dage efter indgivelsen af dennes oprindelige anmodning). Klagedirektoratet tilføjede, at skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans ikke var forpligtet til at anmode selskabet om supplerende oplysninger, idet de faktiske omstændigheder i hovedsagen var lette at fastslå.

26 Appellanten i hovedsagen har anlagt sag til prøvelse af afgørelsen ved Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn), som er retten i første instans.

27 Denne ret i første instans frifandt skatte- og afgiftsmyndigheden. Den anførte, at retten til tilbagebetaling, indledningen af proceduren og fastsættelsen af det momsbeløb, som den nævnte tilbagebetaling vedrørte, afhang af den afgiftspligtige person selv, og at et søgsmål som det,

appellanten i hovedsagen havde anlagt, ville gøre tilbagebetalingsmekanismen indholdsløs, eftersom det ville være tilstrækkeligt for den afgiftspligtige person at vedlægge de fakturaer, som lå til grund for retten til tilbagebetaling, for at skatte- og afgiftsmyndigheden, undtagen i tilfælde af anvendelse af pro rata-satsen, i alle tilfælde ville være forpligtet til at tilbagebetale det maksimale momsbeløb, der svarede til fakturaerne. Nævnte ret i første instans tilføjede, at den nævnte myndighed kun var forpligtet til at benytte muligheden for at anmode om supplerende oplysninger, hvis disse var nødvendige for at træffe en begrundet beslutning, eller hvis de relevante oplysninger manglede, hvilket ikke havde været tilfældet i den foreliggende sag.

28 Appellanten i hovedsagen har iværksat appel ved den forelæggende ret, Kúria (øverste domstol, Ungarn), idet selskabet bl.a. har gjort gældende, at retten i første instans tilsidesatte princippet om momsens neutralitet, der er fastsat i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112.

29 Idet den forelæggende ret har konstateret dels, at antallet af anmodninger om tilbagebetaling, der kan indgives før præklusion, ikke er talmæssigt begrænset, og at de afgiftspligtige personer har mulighed for at rette eventuelle tidligere fejl ved at fremsætte nye anmodninger, dels, at der i denne henseende må tillægges en anmodning, der er indgivet kort før udløbet af præklusionsfristen, betydning, er den af den opfattelse, at det er væsentligt at afgøre, om skatte- og afgiftsmyndigheden er i stand til at træffe en begrundet afgørelse om en anmodning fra en afgiftspligtig person, når der ikke er redegjort for forskellene mellem de momsbeløb, der er angivet i anmodningen, og de beløb, der er anført i de fakturaer, som er fremlagt til støtte herfor.

30 Den forelæggende ret har anført, at der er lighed mellem bestemmelserne i EU-retten og de nationale bestemmelser, der finder anvendelse, eftersom såvel artikel 8, stk. 2, litra e), i direktiv 2008/9 som § 4, stk. 2, litra e), i bekendtgørelse nr. 32/2009, der er nævnt i denne doms præmis 18, kræver, at ethvert krav skal angive momsbeløbet. I henhold til såvel dette direktivs artikel 20, stk. 1, som momslovens § 251/F, stk. 3, kan en afgørelse om tilbagebetaling kun træffes, når skatte- og afgiftsmyndigheden har alle relevante oplysninger, der er nødvendige for at træffe en begrundet afgørelse, herunder den nøjagtige angivelse af det momsbeløb, der kræves tilbagebetaling af. Ligesom nævnte artikel 20, stk. 1, i den ungarske sprogversion gør det muligt for skatte- og afgiftsmyndigheden at anmode den afgiftspligtige person om supplerende oplysninger vedrørende de »relevante oplysninger«, når der er begrundet tvivl om rigtigheden af visse anmodninger, giver momsloven ligeledes skatte- og afgiftsmyndigheden mulighed for at kontakte den afgiftspligtige person i tilfælde af alvorlig tvivl om størrelsen af den betalte indgående afgift, som kræves tilbagebetalt.

31 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om skatte- og afgiftsmyndigheden har mulighed for at anmode den afgiftspligtige person om supplerende oplysninger i det tilfælde, hvor der som i det foreliggende tilfælde er en forskel mellem det beløb, der er angivet i anmodningen om tilbagebetaling, og det beløb, der er anført på de fakturaer, der er fremlagt til støtte herfor. Det kan ganske vist antages, at denne afvigelse ikke udgør en relevant oplysning som omhandlet i artikel 20, stk. 1, i direktiv 2008/9, således at nævnte myndighed ikke er forpligtet til at henlede den afgiftspligtige persons opmærksomhed på dennes fejl. Den forelæggende ret er imidlertid snarere af den opfattelse, at denne myndighed i et sådant tilfælde bør anmode om supplerende oplysninger, eftersom en sådan afvigelse ville rejse tvivl om selve anmodningens rigtighed.

32 På denne baggrund har Kúria (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 20, stk. 1, i [direktiv 2008/9] fortolkes således, at tilbagebetalingsmedlemsstaten, selv i tilfælde af åbenbare beløbsmæssige forskelle mellem anmodningen om tilbagebetaling og den faktura, der er til skade for den afgiftspligtige person, uden at der rejses spørgsmål om en pro rata-sats, kan lægge til grund, at det ikke er nødvendigt at anmode om supplerende oplysninger, og at den har modtaget alle de relevante oplysninger, der er nødvendige for at træffe afgørelse om en tilbagebetaling?«

Om det præjudicielle spørgsmål

33 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 20, stk. 1, i direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden i den medlemsstat, hvor en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat, indgiver en anmodning om tilbagebetaling af moms, finder, at den råder over tilstrækkelige oplysninger til at træffe afgørelse om nævnte anmodning, uden at den afgiftspligtige person opfordres til at fremlægge supplerende oplysninger.

34 Dette spørgsmål er stillet i en sammenhæng, hvor der for det første er en forskel mellem det momsbeløb, som anmodningen lyder på, og det momsbeløb, der er anført på de fakturaer, der er fremlagt til støtte herfor, hvor anmodningen for det andet er fremsat kort før udløbet af præklusionsfristen, hvilket rejser spørgsmålet om, hvorvidt den afgiftspligtige person har ret til enten at indgive en berigtigelsesanmodning eller en ny anmodning under hensyntagen til de fejl, som skatte- og afgiftsmyndigheden har påpeget, og hvor skatte- og afgiftsmyndigheden for det tredje, stillet over for en sådan forskel, tilsidesætter det momsbeløb, der er angivet i anmodningen, for at lægge det til grund, der er anført på fakturaen, når sidstnævnte er lavere, og omvendt lægger det beløb til grund, som anmodningen lyder på, når det er mindre end det beløb, der er anført på fakturaen, idet myndigheden i så fald mener sig bundet af det loft, som det i tilbagebetalingsanmodningen anførte beløb udgør, således at den afgiftspligtige person ikke kan oppebære det fulde momsbeløb, som han er berettiget til.

35 Indledningsvis skal det bemærkes, at direktiv 2008/9 ifølge artikel 1 har til formål at fastsætte detaljerede regler for tilbagebetaling af moms, jf. artikel 170 i direktiv 2006/112, til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder betingelserne i artikel 3 i direktiv 2008/9, og ikke fastsætter betingelserne for udøvelse eller omfanget af tilbagebetalingsretten. Artikel 5, stk. 2, i dette direktiv bestemmer således, uanset direktivets artikel 6 og med henblik på dette direktiv, at retten til tilbagebetaling af en indgående afgift fastsættes efter direktiv 2006/112 som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten. Retten for en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, til at opnå tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en anden medlemsstat i medfør af direktiv 2008/9, modsvarer nemlig det forhold, at den afgiftspligtige person i henhold til direktiv 2006/112 har ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt i vedkommendes egen medlemsstat (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 34 og 36 og den deri nævnte retspraksis).

36 I lighed med fradragsretten udgør retten til tilbagebetaling et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen (dom af 11.6.2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, præmis 53), og den kan i princippet ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med indgående

transaktioner (dom af 18.11.2020, Kommissionen mod Forbundsrepublikken Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer), C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 79). Fradragssystemet og dermed også tilbagebetalingssystemet tilsigter, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, 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 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

37 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 18.11.2020, Kommissionen mod Forbundsrepublikken Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer), C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 80 og den deri nævnte retspraksis).

38 Artikel 15, stk. 1, i direktiv 2008/9 fastsætter imidlertid selv en begrænsning af retten til tilbagebetaling af moms ved at bestemme, at anmodningen om tilbagebetaling skal indgives til etableringsmedlemsstaten senest den 30. september i det kalenderår, der følger efter tilbagebetalingsperioden, idet denne medlemsstat i så fald skal videresende anmodningen til tilbagebetalingsmedlemsstaten, medmindre en af grundene til ikke at videresende, der er opregnet i dette direktivs artikel 18, er til hinder herfor.

39 Denne første kontrol, der foretages af etableringsmedlemsstaten, suppleres af den kontrol, som tilbagebetalingsmedlemsstaten foretager, idet sidstnævnte med henblik herpå i henhold til artikel 20, stk. 1, i direktiv 2008/9 kan anmode ansøgeren eller etableringsmedlemsstaten om supplerende oplysninger.

40 Det skal bemærkes, at selv om sidstnævnte bestemmelse indeholder visse redaktionelle forskelle i sine sprogversioner, ændrer disse forskelle ikke indholdet af den nævnte bestemmelse, idet de oplysninger, der kan kræves af tilbagebetalingsmedlemsstaten, er dem, der skal gøre det muligt for den at træffe afgørelse om hele eller en del af anmodningen om tilbagebetaling, således som det i øvrigt fremgår af den generelle opbygning af direktiv 2008/9 og formålet med direktivets artikel 20.

41 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at EU-lovgiver, der, som det fremgår af første betragtning til direktiv 2008/9, konstaterede, at momsrefusionsordningen gav anledning til »betydelige problemer både for medlemsstaternes administrative myndigheder og for virksomhederne«, besluttede, således som det fremgår af anden betragtning til dette direktiv, at gøre tilbagebetalingsprocessen mere lempelig »med hensyn til de frister, inden for hvilke beslutningerne vedrørende anmodninger om tilbagebetaling meddeles virksomhederne«, og at tillade brug af elektronisk post til kommunikation af beslutninger og svar for at »forenkle og modernisere den tilsvarende procedure ved at tillade brug af moderne teknologier«.

42 Artikel 20 i direktiv 2008/9 skal forstås ud fra denne logik om en glidende afvikling, således forstået at EU-lovgiver har ønsket at undgå, at tilbagebetalingsmedlemsstaten ved at anmode om forhalende oplysninger forsinker sin tilbagebetalingsforpligtelse eller svækker dennes effektivitet. Dette er grunden til, at denne bestemmelse præciserer, at anmodninger om supplerende oplysninger skal vedrøre forhold, der gør det muligt for den pågældende skatte- og

afgiftsmyndighed at træffe en afgørelse. For at sikre momsordningens neutralitet ved en fuldstændig tilbagebetaling af momsen skal anmodninger om oplysninger således vedrøre alle relevante og dermed nødvendige oplysninger med henblik herpå.

43 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed, idet den har konstateret afvigelser mellem de momsbeløb, der er påført anmodningen om tilbagebetaling, og de momsbeløb, der er anført på de fakturaer, der er fremlagt til støtte for denne anmodning, har gjort brug af den mulighed, der er fastsat i artikel 20, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2008/9, ved at anmode appellanten i hovedsagen om supplerende oplysninger. Efter at have undersøgt disse oplysninger gjorde myndigheden derimod ikke brug af den mulighed, der fremgår af dette direktivs artikel 20, stk. 1, andet afsnit, for at anmode om yderligere supplerende oplysninger, idet den fandt, at sagen var tilstrækkeligt oplyst til, at den kunne træffe afgørelse om anmodningen om tilbagebetaling.

44 Som anført i denne doms præmis 23 har myndigheden på grundlag af de oplysninger, som den afgiftspligtige person har fremlagt, kunnet identificere tre former for anmodninger, nemlig for det første de anmodninger, der allerede har givet anledning til en tilbagebetaling, for hvilke myndigheden således ikke foretog en ny tilbagebetaling, for det andet de anmodninger vedrørende fakturaer, hvor momsbeløbet var lavere end det, som anmodningen om tilbagebetaling lød på, for hvilke myndigheden foretog en tilbagebetaling svarende til det momsbeløb, der var angivet på de nævnte fakturaer, og for det tredje de anmodninger, for hvilke det momsbeløb, der var anført på de omhandlede fakturaer, var højere end det, der fremgik af anmodningen om tilbagebetaling, og som kun gav anledning til en delvis tilbagebetaling svarende til det beløb, der fremgik af nævnte anmodning. Appellanten i hovedsagen har alene anfægtet de ungarske skatte- og afgiftsmyndigheders afslag på denne tredje type anmodninger.

45 Det fremgår i denne forbindelse af den ungarske regerings indlæg, at dette afslag skyldes, at skatte- og afgiftsmyndigheden anså sig for at være bundet af det momsbeløb, der var angivet i anmodningen om tilbagebetaling, og ikke ønskede at tilbagebetale mere end det, der var angivet i anmodningen, selv om det momsbeløb, som fakturaerne lød på, potentielt viste en ret til højere tilbagebetaling.

46 I en situation som den i hovedsagen omhandlede skal der foretages en afvejning af de forpligtelser, der påhviler den afgiftspligtige person, og de forpligtelser, der påhviler den pågældende nationale skatte- og afgiftsmyndighed. Hertil bemærkes det, at den afgiftspligtige person er bedst i stand til at få kendskab til rigtigheden af de transaktioner, for hvilke han indgiver en anmodning om tilbagebetaling, og at denne derfor i det mindste i et vist omfang må bære konsekvenserne af sin egen administrative adfærd. En afgiftspligtig person er bl.a. bundet af de oplysninger, som den pågældende i henhold til bestemmelserne i artikel 226 i direktiv 2006/112 har anført på de fakturaer, som vedkommende udsteder, herunder navnlig oplysninger om momsbeløbet og den sats, der finder anvendelse.

47 Domstolen har i øvrigt allerede inden for rammerne af sin retspraksis vedrørende medlemsstaternes mulighed for at indføre en præklusionsfrist på momsområdet haft lejlighed til at fastslå, at en præklusionsfrist, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person sanktioneres, ikke kan anses for uforenelig med den ordning, der er fastsat ved direktiv 2006/112, forudsat dels, at den pågældende frist finder anvendelse på samme måde på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet baseret på national ret og på de rettigheder, der er

baseret på EU-retten (ækvivalensprincippet), dels, at fristen ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve momsfradragsretten (effektivitetsprincippet) (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 47).

48 I tilknytning til disse forpligtelser, der påhviler en person, der udfærdiger en anmodning om tilbagebetaling, skal det bemærkes, at selv om direktiv 2008/9 ikke indeholder bestemmelser om dennes mulighed for at berigtige sin anmodning om tilbagebetaling – bortset fra det særlige tilfælde med ændring af pro rata-satsen, der er fastsat i dette direktivs artikel 13, og som ikke er relevant i det foreliggende tilfælde, eller det tilfælde, hvor der indgives en ny anmodning om tilbagebetaling, efter at den første er blevet trukket tilbage – skal det imidlertid bemærkes, at når en medlemsstat gennemfører EU-retten, finder de krav, der følger af retten til god forvaltning, som udgør et almindeligt EU-retligt princip, og bl.a. enhver persons ret til at få sin sag behandlet uvildigt og inden for en rimelig frist, 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 elementer som muligt (jf. i denne retning dom af 14.5.2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, præmis 43 og 44).

49 Hvis den afgiftspligtige person begår en eller flere fejl i sin anmodning om tilbagebetaling, og hverken den pågældende afgiftspligtige person eller den pågældende skatte- og afgiftsmyndighed senere opdager dem, kan den afgiftspligtige person følgelig ikke pålægge nævnte myndighed ansvaret herfor, medmindre disse fejl umiddelbart kan opdages, i hvilket tilfælde myndigheden skal være i stand til at fastslå dem inden for rammerne af de kontrolforpligtelser, der påhviler den i medfør af princippet om god forvaltningsskik.

50 Som nævnt i præmis 21 og 23 fandt den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed i nærværende sag uoverensstemmelser mellem de momsbeløb, der blev angivet på tilbagebetalingsanmodningen, og dem, der fremgik af nogle af de fremlagte fakturaer, hvorefter den anmodede om supplerende oplysninger fra appellanten i hovedsagen og derefter, idet den fandt, at sagen var tilstrækkeligt oplyst, traf afgørelse, hvorved den dermed respekterede ordlyden af artikel 20, stk. 1, i direktiv 2008/9. Hvis disse oplysninger faktisk var tilstrækkelige, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, var myndigheden ikke forpligtet til at fremsætte en ny anmodning om supplerende oplysninger, som ville have vist sig unødvendig.

51 Eftersom retten til tilbagebetaling, således som det er anført i denne doms præmis 36 og 37, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført af EU-lovgiver, og idet princippet om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for eller tilbagebetaling af indgående moms, hvis de materielle betingelser er opfyldt, skal det afgøres, om skatteforvaltningen i tilbagebetalingsmedlemsstaten tilsidesætter dette neutralitetsprincip eller i givet fald princippet om god forvaltningsskik ved at træffe afgørelse, således som skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans ifølge den forelæggende ret har gjort i det foreliggende tilfælde, dvs. ved at overlade det til appellanten i hovedsagen at afholde et momsbeløb, som myndigheden vidste, at den, teoretisk set, var appellanten skyldig, men hvis uoverensstemmelse med selve det beløb, som tilbagebetalingsanmodningen lød på, var en hindring for tilbagesøgning.

52 Den omstændighed, at appellanten i hovedsagen indgav sin anmodning om tilbagebetaling den 28. september 2017, selv om præklusionsfristen udløb den 30. september 2017, er ikke relevant, eftersom tilbagebetalingsmedlemsstaten i henhold til artikel 19, stk. 2, i direktiv 2008/9 har en

frist på fire måneder til at træffe afgørelse efter modtagelsen af anmodningen om tilbagebetaling. Det følger heraf – idet det samtidig må erindres, at det tilkommer den afgiftspligtige person at være særligt opmærksom med hensyn til anmodningens indhold – at de frister, der er forbundet med behandlingen af en anmodning om tilbagebetaling, i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede fører til, at der kan herske tvivl vedrørende den nævnte myndigheds forpligtelse til at opfordre den afgiftspligtige person til ikke at fremsætte en ny anmodning, men at berigtige den oprindelige anmodning på baggrund af de bemærkninger, som myndigheden har fremsat.

53 I denne henseende bemærkes, at når en afgiftspligtig person i henhold til princippet om god forvaltning og i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet – hvorefter der som anført i denne doms præmis 37 skal indrømmes tilbagebetaling af indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om den afgiftspligtige person ikke har opfyldt visse formelle betingelser – opfordres til at berigtige sin anmodning, efter at myndigheden har opdaget en fejl, som den er behæftet med, skal det bemærkes, at en anmodning om berigtigelse, der er knyttet til den oprindelige anmodning, betragtes som indgivet på datoen for sidstnævnte, dvs. under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende inden udløbet af præklusionsfristen. I mangel af en bestemmelse i direktiv 2008/9, der regulerer muligheden for at berigtige en anmodning om tilbagebetaling, bortset fra den særlige situation, der er omhandlet i dette direktivs artikel 13, og som ikke er relevant i det foreliggende tilfælde, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte de nærmere bestemmelser herfor i overensstemmelse med disse principper.

54 Når den pågældende skatte- og afgiftsmyndighed således behørigt har opdaget en fejl fra den afgiftspligtige persons side, og myndigheden med sikkerhed har kunnet fastslå det momsbeløb, der skal tilbagebetales, kræver princippet om god forvaltningsskik, at myndigheden med de midler, som den finder mest hensigtsmæssige, med omhu underretter den afgiftspligtige person herom med henblik på at opfordre denne til at berigtige sin anmodning om tilbagebetaling, således at myndigheden kan imødekomme anmodningen.

55 I mangel af en sådan opfordring vil den pågældende medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed desuden udøve et uforholdsmæssigt indgreb i princippet om momsens neutralitet, idet den 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.

56 Henset til det ovenstående skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 20, stk. 1, i direktiv 2008/9, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og princippet om god forvaltningsskik, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden i tilbagebetalingsmedlemsstaten, i det tilfælde, hvor denne, i givet fald i lyset af de supplerende oplysninger, som den afgiftspligtige person har fremlagt, har opnået en sikkerhed for, at det faktisk betalte indgående momsbeløb, som er anført på den faktura, der er vedlagt anmodningen om tilbagebetaling, er større end det beløb, som denne anmodning lyder på, alene tilbagebetaler moms svarende til det sidstnævnte beløb uden først med omhu og med de midler, som den finder mest hensigtsmæssige, at have opfordret den afgiftspligtige person til at berigtige sin tilbagebetalingsanmodning ved en anmodning, der betragtes som indgivet på datoen for den oprindelige anmodning.

Sagsomkostninger

57 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 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 (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 20, stk. 1, 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, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og princippet om god forvaltningsskik, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden i tilbagebetalingsmedlemsstaten, i det tilfælde, hvor denne, i givet fald i lyset af de supplerende oplysninger, som den afgiftspligtige person har fremlagt, har opnået en sikkerhed for, at den faktisk betalte indgående merværdiafgift, som er anført på den faktura, der er vedlagt anmodningen om tilbagebetaling, er større end det beløb, som denne anmodning lyder på, alene tilbagebetaler moms svarende til det sidstnævnte beløb uden først med omhu og med de midler, som den finder mest hensigtsmæssige, at have opfordret den afgiftspligtige person til at berigtige sin tilbagebetalingsanmodning ved en anmodning, der betragtes som indgivet på datoen for den oprindelige anmodning.

Underskrifter