Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 21 oktober 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten – Direktiv 2008/9/EG – Artikel 20.1 – Begäran från den återbetalande medlemsstaten om ytterligare information – Omständigheter som kan bli föremål för en begäran om kompletterande information – Motsägelse mellan det belopp som anges i ansökan om återbetalning och det belopp som anges på de fakturor som ingetts – Principen om god förvaltningssed – Principen om mervärdesskattens neutralitet – Tidsperiod innan rättighetsförlust inträder – Konsekvenser för rättelsen av den beskattningsbara personens fel”

I mål C-396/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Kúria (Högsta domstolen, Ungern) genom beslut av den 2 juli 2020, som inkom till domstolen den 30 juli 2020, i målet

CHEP Equipment Pooling NV

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen A. Prechal, tillika tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna J. Passer, F. Biltgen, L.S. Rossi och N. Wahl (referent),

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

* Rättegångsspråk: ungerska.

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

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och Zs. Teleki, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 20.1 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).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan CHEP Equipment Pooling NV och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för omprövningar och överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) angående myndighetens beslut att endast delvis bifalla en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2008/9

3 Av skälen 1 och 2 i direktiv 2008/9 framgår följande:

”(1) Avsevärda problem uppstår för såväl företag som medlemsstaternas administrativa myndigheter genom de genomförandebestämmelser som fastställs i rådets direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium [(EGT L 331, 1979, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84)].

(2) De förfaranden som fastställs i det direktivet bör ändras i fråga om de tidsfrister inom vilka företagen måste underrättas om beslut om ansökningar om återbetalning. Samtidigt bör det föreskrivas att även företagen måste lämna svar inom fastställda tidsperioder. Vidare bör förfarandet förenklas och moderniseras på så sätt att modern teknik får användas.”

4 Artikel 2 i direktiv 2008/9 har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med

1) *beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten*: en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i [rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1)] som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten men som är etablerad inom en annan medlemsstats territorium.

2) *återbetalande medlemsstat*: den medlemsstat i vilken mervärdesskatten har debiterats den beskattningsbara personen som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten för varor som har levererats eller tjänster som har tillhandahållits till honom av en annan beskattningsbar person i denna medlemsstat eller för import av varor till denna medlemsstat.

…

4) *återbetalningsansökan*: en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som i den återbetalande medlemsstaten har debiterats den beskattningsbara personen som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten för varor som har levererats eller tjänster som har tillhandahållits till honom av en annan beskattningsbar person i denna medlemsstat eller för import av varor till denna medlemsstat.

…”

5 I artikel 5 i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”Varje medlemsstat ska till en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten återbetala mervärdesskatt som debiterats för varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits till honom av andra beskattningsbara personer i denna medlemsstat eller för import av varor till denna medlemsstat, i den mån varorna och tjänsterna används för följande transaktioner:

a) Transaktioner som avses i artikel 169 a och b i direktiv 2006/112/EG.

b) Transaktioner till en person som i enlighet med artiklarna 194–197 och 199 i direktiv 2006/112/EG, så som dessa tillämpas i den återbetalande medlemsstaten, är skyldig att betala mervärdesskatt.

Utan att det påverkar artikel 6 ska vid tillämpningen av detta direktiv rätten till en återbetalning av ingående skatt fastställas i enlighet med direktiv 2006/112/EG, så som detta tillämpas i den återbetalande medlemsstaten.”

6 Artikel 7 i direktiv 2008/9 har följande lydelse:

”För att erhålla återbetalning av mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten ska den beskattningsbara personen som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten på elektronisk väg rikta en återbetalningsansökan till den medlemsstaten och inkomma med denna till den medlemsstat där han är etablerad via den elektroniska portal som ska inrättas av den medlemsstaten.”

7 I artikel 8.2 e i detta direktiv föreskrivs följande:

”… återbetalningsansökan för varje återbetalande medlemsstat och för varje faktura eller importdokument [ska] innehålla följande uppgifter:

…

e) Beskattningsunderlaget och mervärdesskattebeloppet uttryckta i den återbetalande medlemsstatens valuta.

…”

8 I artikel 15 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Återbetalningsansökan ska lämnas in till etableringsmedlemsstaten senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden. Återbetalningsansökan ska anses ingiven endast om sökanden har lämnat samtliga de uppgifter som krävs enligt artiklarna 8, 9 och 11.

2. Etableringsmedlemsstaten ska utan dröjsmål skicka en elektronisk bekräftelse till sökanden.”

9 I artikel 18 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Etableringsmedlemsstaten ska inte vidarebefordra ansökan till den återbetalande medlemsstaten om sökanden under återbetalningsperioden i etableringsmedlemsstaten

a) inte är en beskattningsbar person för mervärdesskatt,

b) endast utför leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som enligt artiklarna 132, 135, 136, 371, 374–377, 378.2 a, 379.2 eller 380–390 i direktiv 2006/112/EG eller bestämmelser som medför identiska undantag från skatteplikt i 2005 års anslutningsakt är undantagna från skatteplikt utan rätt till avdrag för mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet,

c) omfattas av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 284, 285, 286 och 287 i direktiv 2006/112/EG, eller

d) omfattas av den gemensamma ordningen för schablonbeskattning för jordbrukare enligt artiklarna 296–305 i direktiv 2006/112/EG.

2. Etableringsmedlemsstaten ska på elektronisk väg underrätta sökanden om det beslut den har fattat enligt punkt 1.”

10 I artikel 19 i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”1. Den återbetalande medlemsstaten ska på elektronisk väg utan dröjsmål underrätta sökanden om vilket datum ansökan inkom.

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

11 I artikel 20.1 i direktivet föreskrivs följande:

”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. Om den ytterligare informationen begärs från en annan person än sökanden eller den behöriga myndigheten i en medlemsstat får framställningen göras på elektronisk väg endast om mottagaren av den har tillgång till sådana medel.

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. I så fall ska tröskelbeloppen i artikel 10 inte gälla.”

Direktiv 2006/112

12 I artikel 1.2 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

13 I artikel 171.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs 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].”

Ungersk rätt

14 I 249 § i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt) (*Magyar Közlöny* 2007/155, (XI. 16.)) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs att mervärdesskatten ska återbetalas till en beskattningsbar person som inte är etablerad i Ungern på skriftlig begäran. Enligt 251/E § i denna lag ska skattemyndigheten meddela sitt beslut inom fyra månader.

15 Enligt 251/F § i nämnda lag får skattemyndigheten skriftligen begära ytterligare upplysningar från den beskattningsbara person som inte är etablerad i Ungern och särskilt begära att denne ska inge ett original eller en bestyrkt kopia av fakturan om det föreligger rimliga tvivel beträffande den rättsliga grunden för återbetalning eller det mervärdesskattebelopp som ska återbetalas.

16 Enligt 127 § punkt 1 a i nämnda lag ska den beskattningsbara personen inneha en faktura som utfärdats i dennes namn och som intygar att transaktionen har genomförts.

17 I 120 § i lagen om mervärdesskatt anges följande:

”Om den beskattningsbara personen – i denna egenskap – använder eller på annat sätt utnyttjar varor eller tjänster för att leverera beskattningsbara varor eller tillhandahålla beskattningsbara tjänster, ska denna person från den skatt som denne är skyldig att erlägga ha rätt att dra av:

a) den skatt som övervältrats på vederbörande av någon annan beskattningsbar person – inbegripet personer och organ som omfattas av den förenklade bolagsskatten – i samband med förvärv av varor eller tjänster;

…”

18 Enligt ordalydelsen i 4 § punkt 2 e i belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatéríttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet (dekret 32/2009 (XII. 21.) om vissa bestämmelser om utövande av rätten till återbetalning av mervärdesskatt i Republiken Ungern för beskattningsbara personer som inte är etablerade i Ungern och om rätten till återbetalning av mervärdesskatt i en annan medlemsstat i Europeiska gemenskapen för beskattningsbara personer som är etablerade i Ungern) (*Magyar Közlöny* 2009/188.), ska en ansökan om återbetalning som inges av en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat ange beskattningsunderlaget och mervärdesskattebeloppet för varje ingiven faktura.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

19 CHEP Equipment Pooling är ett bolag bildat enligt belgisk rätt som är skattskyldigt för mervärdesskatt. CHEP Equipment Pooling bedriver sin verksamhet inom logistiksektorn och är specialiserat på försäljning av lastpallar. Efter att i Ungern ha förvärvat de lastpallar som bolaget därefter hyrde ut till sina dotterbolag i olika medlemsstater ingav bolaget, den 28 september 2017, till de ungerska myndigheterna, i egenskap av beskattningsbar person avseende mervärdesskatt i Belgien, en ansökan om återbetalning av ingående mervärdesskatt, vilken avsåg varor och tjänster som förvärvats mellan den 1 januari och den 31 december 2016.

20 Ansökan åtföljdes dels av en förteckning över mervärdesskatt med åtta kolumner med rubrikerna ”fakturanummer”, ”faktureringsdatum”, ”fakturautfärdaren”, ”beskattningsunderlag”, ”skatt”, ”avdragsgill skatt”, ”benämning” och ”koder”, dels av de fakturor som nämndes i förteckningen.

21 Efter att skattemyndigheten i första instans hade konstaterat att det i förteckningen ibland hänvisades till fakturor för vilka mervärdesskatten redan hade återbetalats, och dessutom hade noterat skillnader mellan de mervärdesskattebelopp som angavs i förteckningen och de mervärdesskattebelopp som angavs på de fakturor som hade bifogats denna, varvid det fakturerade beloppet i vissa fall var lägre än det som angetts i nämnda sammanställning och i andra fall var högre, begärde skattemyndigheten i första instans den 2 november 2017 att

klaganden i det nationella målet skulle inkomma med kompletterande uppgifter, nämligen handlingar och deklarationer beträffande de omständigheter under vilka de ekonomiska transaktionerna hade ägt rum med avseende på 143 fakturor.

22 Klaganden i det nationella målet tillställde skattemyndigheten i första instans de ordersedlar för lastpallar som bolaget hade utfärdat till transportören, köpeavtalet med denne, hyresavtalet mellan klaganden och CHEP Magyarország, de fakturor som ställts ut till CHEP Magyarország i samband med hyra av lastpallarna, fakturorna från detta bolag till kunderna och förteckningen över de platser där lastpallarna konkret befann sig.

23 Efter att ha granskat de kompletterande handlingar som ingetts av klaganden i det nationella målet biföll skattemyndigheten i första instans, genom beslut av den 29 november 2017, ansökan om återbetalning av mervärdesskatt med ett belopp på 254 636 343 ungerska forint (HUF) (ungefär 826 715 euro vid den tidpunkten). Däremot lät myndigheten klaganden i det nationella målet stå för 92 803 004 HUF (ungefär 301 300 euro vid den aktuella tidpunkten). Myndigheten identifierade tre kategorier av ansökningar. För det första avslog myndigheten de ansökningar som redan hade föranlett en återbetalning. Vad för det andra gällde de ansökningar som avsåg ett högre mervärdesskattebelopp än det som angavs på motsvarande faktura, återbetalade skattemyndigheten endast det belopp som angavs på fakturan. Vad för det tredje gällde de ansökningar vars mervärdesskattebelopp var lägre än det belopp som angavs på motsvarande faktura, återbetalade skattemyndigheten endast det belopp som angavs i ansökan om återbetalning.

24 Genom en begäran om omprövning av detta beslut gjorde klaganden i det nationella målet gällande, beträffande den tredje kategorin av ansökningar, att det mervärdesskattebelopp som angavs i fakturorna teoretiskt sett gav bolaget en större rätt till återbetalning av mervärdesskatt än vad bolaget självt hade begärt i förteckningen.

25 Avdelningen för omprövningar och överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten fastställde beslutet från den första instansen. Nämnda avdelning förklarade att klaganden i målet vid den nationella domstolen inte kunde rätta till ett fel avseende beloppet i sin ursprungliga ansökan om återbetalning utan att denna rättelse utgjorde en ny ansökan. Klaganden i målet vid den nationella domstolen hade inte längre rätt att inkomma med en sådan ansökan, eftersom fristen för en sådan ansökan löpte ut den 30 september 2017, det vill säga i förevarande fall två dagar efter det att klaganden hade gett in sin ursprungliga ansökan. Avdelningen för omprövningar och överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten tillade att skattemyndigheten i första instans inte var skyldig att begära ytterligare upplysningar av bolaget, eftersom de faktiska omständigheterna i det nationella målet var enkla att fastställa.

26 Klaganden i det nationella målet väckte talan vid Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern), den domstol som prövade ärendet som första domstolsinstans.

27 Nämnda förstainstansdomstol ogillade talan. Den nationella domstolen angav att rätten till återbetalning, inledandet av förfarandet och fastställandet av det mervärdesskattebelopp som återbetalningen avsåg var beroende av den beskattningsbara personen själv och att om en sådan talan som den som klaganden i det nationella målet väckt skulle bifallas skulle detta frånta förfarandet för begäran om återbetalning dess mening, eftersom det skulle räcka för den beskattningsbara personen att bifoga de fakturor som ligger till grund för rätten till återbetalning och skattemyndigheten skulle alltid, förutom vid tillämpning av metoden med en avdragsgill andel vid blandad verksamhet, vara skyldig att återbetala det högsta mervärdesskattebelopp som

motsvarar fakturorna. Nämnda förstainstansdomstol tillade att nämnda myndighet endast var skyldig att begära kompletterande upplysningar om dessa var nödvändiga för att den skulle kunna fatta ett välgrundat beslut eller om väsentliga uppgifter saknades, vilket inte var fallet här.

28 Klaganden i det nationella målet överklagade till den hänskjutande domstolen, Kúria (Högsta domstolen, Ungern) och gjorde bland annat gällande att domstolen i första instans hade åsidosatt principen om mervärdesskattens neutralitet i artikel 1.2 i direktiv 2006/112.

29 Den hänskjutande domstolen har konstaterat dels att det inte finns någon gräns vad gäller antalet ansökningar om återbetalning som kan inges innan preklusionsfristen löpt ut och att beskattningsbara personer har möjlighet att korrigera eventuella tidigare fel genom att inge nya ansökningar, dels att det är av stor vikt i detta avseende att en ansökan inges kort tid före utgången av preklusionsfristen. Den hänskjutande domstolen anser att det är viktigt att fastställa huruvida skattemyndigheten kan fatta ett motiverat beslut avseende en beskattningsbar persons ansökan om återbetalning av belopp som lämnats in strax före utgången av preklusionsfristen när det saknas närmare upplysningar om skillnaderna mellan de belopp för mervärdesskatt som anges i denna ansökan och de belopp som anges i de fakturor som ingetts till stöd för ansökan.

30 Den hänskjutande domstolen har påpekat likheten mellan de unionsrättsliga bestämmelserna och de tillämpliga nationella bestämmelserna, eftersom såväl artikel 8.2 e i direktiv 2008/9 som 4 § punkt 2 e i dekret 32/2009 som nämns i punkt 18 ovan kräver att mervärdesskattebeloppet ovillkorligen anges i varje ansökan. Enligt artikel 20.1 i mervärdesskattedirektivet och 251/F § punkt 3 i mervärdesskattelagen kan dessutom ett beslut om återbetalning fattas endast om skattemyndigheten har tillgång till alla relevanta uppgifter för att fatta ett välgrundat beslut, däribland den exakta uppgiften om det mervärdesskattebelopp för vilket återbetalning begärs. På samma sätt som artikel 20.1 i den ungerska språkversionen gör det möjligt för skattemyndigheten att begära kompletterande upplysningar om ”väsentliga uppgifter” från den beskattningsbara personen om det finns rimliga skäl att betvivla att vissa ansökningar är korrekta, ger mervärdesskattelagen även skattemyndigheten möjlighet att kontakta den beskattningsbara personen i händelse av allvarliga tvivel om storleken på den ingående mervärdesskatt som är föremål för ansökan om återbetalning.

31 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida skattemyndigheten kan begära ytterligare upplysningar från den beskattningsbara personen om det, såsom i förevarande fall, föreligger en skillnad mellan det belopp som angetts i ansökan om återbetalning och det belopp som anges i de fakturor som ingetts till stöd för denna ansökan. Det skulle visserligen kunna anses att denna skillnad inte utgör väsentlig information i den mening som avses i artikel 20.1 i direktiv 2008/9, vilket innebär att myndigheten inte är skyldig att fästa den beskattningsbara personens uppmärksamhet på dennes misstag. Den hänskjutande domstolen anser emellertid snarare att myndigheten i ett sådant fall borde begära kompletterande uppgifter, eftersom själva ansökans riktighet kan ifrågasättas när det föreligger en sådan skillnad.

32 Mot denna bakgrund har Kúria (Högsta domstolen) beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 20.1 i [direktiv 2008/9] tolkas så, att den återbetalande medlemsstaten också i fall av uppenbara beloppsmässiga skillnader mellan återbetalningsansökan och fakturan, vilka är till men för den beskattningsbara personen, utan att fråga är om proportionellt avdrag, kan bedöma att det inte är nödvändigt att begära ytterligare information och att den har fått all relevant information för att fatta beslut om återbetalning?”

Prövning av tolkningsfrågan

33 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 20.1 i direktiv 2008/9 ska tolkas så, att den utgör hinder för att skattemyndigheten i den medlemsstat där en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat lämnar in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt anser sig förfoga över tillräckliga uppgifter för att pröva nämnda ansökan utan att anmoda den beskattningsbara personen att lämna ytterligare upplysningar.

34 Denna fråga ställs i ett sammanhang där det, för det första, föreligger en skillnad mellan det mervärdesskattebelopp som anges i ansökan och det belopp som anges i de fakturor som ingetts till stöd för ansökan. För det andra har ansökan ingetts kort tid före utgången av preklusionsfristen, vilket ger upphov till frågan huruvida den beskattningsbara personen har rätt att inkomma med antingen en rättelseansökan eller en ny ansökan, med beaktande av de fel som skattemyndigheten har påpekat. För det tredje frångår skattemyndigheten, när det föreligger en sådan skillnad, det mervärdesskattebelopp som anges i nämnda ansökan för att i stället utgå från det belopp som anges i fakturan när det sistnämnda är lägre, men i motsatt situation väljer skattemyndigheten i stället det belopp som anges i ansökan, eftersom skattemyndigheten anser sig begränsad av det takbelopp som utgörs av beloppet i ansökan om återbetalning, varför den beskattningsbara personen inte kan erhålla hela det mervärdesskattebelopp som vederbörande har rätt till.

35 För att bevara denna fråga erinrar domstolen om att direktiv 2008/9 enligt dess artikel 1 syftar till att fastställa närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 170 i direktiv 2006/112 till beskattningsbara personer som uppfyller villkoren i artikel 3 i direktiv 2008/9 utan att vara etablerade i den återbetalande medlemsstaten. Direktivet syftar inte till att fastställa villkoren för utövande av rätten till återbetalning eller omfattningen av denna rätt. I artikel 5 andra stycket i detta direktiv föreskrivs nämligen att utan att det påverkar artikel 6 ska vid tillämpningen av detta direktiv rätten till en återbetalning av ingående skatt fastställas i enlighet med direktiv 2006/112, så som detta tillämpas i den återbetalande medlemsstaten. Rätten för en beskattningsbar person, som är etablerad i en medlemsstat, att enligt direktiv 2008/9 få den mervärdesskatt som denne erlagt i en annan medlemsstat återbetald motsvaras således av den beskattningsbara personens rätt enligt direktiv 2006/112 att dra av ingående mervärdesskatt i sin egen medlemsstat (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkterna 34–36 och där angiven rättspraxis).

36 Precis som rätten till avdrag utgör rätten till återbetalning en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionens lagstiftning (dom av den 11 juni 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, punkt 53), och den kan i princip inte inskränkas. Denna rätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 18 november 2020, rådet/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 79). 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 honom 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 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

37 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 18 november 2020, rådet/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 80 och där angiven rättspraxis).

38 I artikel 15.1 i direktiv 2008/9 fastställs emellertid en begränsning av rätten till återbetalning av mervärdesskatt, genom att det föreskrivs att återbetalningsansökan ska lämnas in till etableringsmedlemsstaten senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden. Den medlemsstaten ska då vidarebefordra ansökan till den återbetalande medlemsstaten, om inte något av de skäl för att inte vidarebefordra ansökan som räknas upp i artikel 18 i direktivet utgör hinder för detta.

39 Denna första kontroll som utförs av etableringsmedlemsstaten kompletteras av den kontroll som utförs av den återbetalande medlemsstaten. Den återbetalande medlemsstaten kan i detta syfte, med tillämpning av artikel 20.1 i direktiv 2008/9, begära ytterligare information från sökanden eller etableringsmedlemsstaten.

40 Även om den sistnämnda bestämmelsen innehåller vissa redaktionella skillnader enligt de olika språkversionerna, ändrar dessa skillnader inte innehållet i nämnda bestämmelse, eftersom den information som den återbetalande medlemsstaten kan begära är den information som gör det möjligt för den att fatta beslut i fråga om hela eller en del av återbetalningsansökan, vilket också framgår av den allmänna systematiken i direktiv 2008/9 och av syftet med artikel 20 i direktivet.

41 Det ska i detta hänseende påpekas att unionslagstiftaren, såsom anges i skäl 1 i direktiv 2008/9, har slagit fast att systemet för återbetalning av mervärdesskatt gav upphov till ”[a]vsevärda problem … för såväl företag som medlemsstaternas administrativa myndigheter”, och att unionslagstiftaren beslutat att, såsom framgår av skäl 2 i direktivet, göra förfarandet för återbetalning mer smidigt, ”i fråga om de tidsfrister inom vilka företagen måste underrättas om beslut om ansökningar om återbetalning”, att fastställa tidsperioder inom vilka ”även företagen måste lämna svar” och att tillåta användningen av e-post för att underrätta om beslut och lämna svar, för att ”förfarandet [ska] förenklas och moderniseras på så sätt att modern teknik får användas”.

42 Artikel 20 i direktiv 2008/9 ska förstås mot bakgrund av tanken att göra förfarandet mer smidigt, i den meningen att unionslagstiftaren har velat undvika att den återbetalande medlemsstaten, genom förhalande begäranden om upplysningar, försenar återbetalningsskyldigheten eller minskar dess effektivitet. Detta är skälet till att det i denna bestämmelse preciseras att begärandena om ytterligare information ska avse vad som behövs för att den berörda skattemyndigheten ska kunna fatta ett beslut. För att mervärdesskattesystemet ska kunna vara neutralt genom en fullständig återbetalning av mervärdesskatten, måste begäran om information således avse all information som är relevant, och således nödvändig, för detta ändamål.

43 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att den ungerska skattemyndigheten, efter att ha konstaterat att det förelåg skillnader mellan de mervärdesskattebelopp som angavs i ansökan om återbetalning och de belopp som angavs i de fakturor som ingetts till stöd för ansökan, använde sig av den möjlighet som föreskrivs i artikel 20.1 första stycket i direktiv 2008/9 genom att begära ytterligare information från klaganden i det nationella målet. När denna information väl hade undersökts utnyttjade skattemyndigheten däremot inte möjligheten i

artikel 20.1 andra stycket i direktivet att begära in ytterligare kompletterande information, eftersom den ansåg sig ha tillräckliga upplysningar för att kunna fatta beslut om ansökan om återbetalning.

44 Såsom har påpekats i punkt 23 ovan har den ungerska skattemyndigheten nämligen, utifrån dessa uppgifter som lämnats av den beskattningsbara personen, kunnat identifiera tre typer av ansökningar. Dessa är närmare bestämt: För det första ansökningar som redan har gett upphov till återbetalning, för vilka skattemyndigheten således inte har gjort någon ny återbetalning. För det andra ansökningar som motsvarades av fakturor vars mervärdesskattebelopp var lägre än det belopp som angavs i ansökan om återbetalning, för vilka skattemyndigheten återbetalade det mervärdesskattebelopp som angavs i fakturorna. För det tredje de ansökningar för vilka det mervärdesskattebelopp som angavs i de aktuella fakturorna var högre än det belopp som angavs i ansökan om återbetalning, vilket endast ledde till en partiell återbetalning, motsvarande det belopp som angavs i nämnda ansökan. Klaganden i det nationella målet har endast bestritt den ungerska skattemyndighetens avslag vad gäller denna tredje typ av ansökningar.

45 Det framgår härvidlag av den ungerska regeringens yttrande att detta avslag berodde på att skattemyndigheten ansåg sig bunden av det mervärdesskattebelopp som angetts i ansökan om återbetalning och att den inte ville återbetala mer än vad som angavs i ansökan, även om den mervärdesskatt som angavs i fakturorna potentiellt visade att det förelåg en rätt till en större återbetalning.

46 I en sådan situation som den som är i fråga i det nationella målet ska de skyldigheter som åvilar den beskattningsbara personen och de som åvilar den berörda nationella skattemyndigheten vägas mot varandra. Det ska således erinras om att den beskattningsbara personen är bäst lämpad att känna till de transaktioner för vilka denne ansöker om återbetalning och att den beskattningsbara personen, åtminstone i viss mån, måste bära följderna av sitt eget beteende i förfarandet. Den beskattningsbara personen är bland annat bunden av de uppgifter som angivits i de fakturor som denne utfärdat, och i synnerhet av uppgifterna om mervärdesskattebeloppet och tillämplig skattesats, i enlighet med bestämmelserna i artikel 226 i direktiv 2006/112.

47 Domstolen har dessutom, inom ramen för sin praxis avseende medlemsstaternas möjlighet att införa en preklusionsfrist för avdrag för mervärdesskatt, redan haft tillfälle att understryka att en sådan frist, vars utgång leder till negativa följder för en beskattningsbar person som inte har varit tillräckligt omsorgsfull, inte kan anses vara oförenlig med det system som införts genom direktiv 2006/112, i den mån fristen dels tillämpas på samma sätt både på de rättigheter av liknande slag inom skatteområdet som grundas på nationell rätt och på de rättigheter som grundas på unionsrätten (likvärdighetsprincipen), dels inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätt till avdrag av mervärdesskatt (effektivitetsprincipen) (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 47).

48 Som en nödvändig följd av dessa skyldigheter för den som ansöker om återbetalning, ska det påpekas att även om direktiv 2008/9 inte innehåller några bestämmelser om möjligheten för denne att rätta sin ansökan om återbetalning, förutom i det särskilda fallet att den avdragsgilla andelen ändras, vilket behandlas i artikel 13 i direktivet och som inte är relevant i förevarande fall, eller om en ny ansökan om återbetalning ska inges efter att den första ansökan har återkallats, ska det emellertid erinras om att när en medlemsstat genomför unionsrätten är de krav som följer av rätten till god förvaltningssed, vilken återspeglar en allmän unionsrättslig princip, och bland annat rätten för var och en att få sina angelägenheter behandlade opartiskt och inom skälig tid, tillämpliga i ett skattekontrollförfarande. För det andra ska det påpekas att

principen om 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 myndigheten vid antagandet av sitt beslut har tillgång till de mest kompletta och tillförlitliga uppgifterna för detta ändamål (dom av den 14 maj 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punkterna 43 och 44).

49 Om den beskattningsbara personen begår ett eller flera fel i sin ansökan om återbetalning och varken denne eller den berörda skattemyndigheten senare upptäcker dem, kan vederbörande följaktligen inte hålla skattemyndigheten ansvarig, såvida dessa fel inte går att upptäcka utan svårighet, i vilket fall myndigheten ska vara kapabel att fastställa dem inom ramen för de kontrollskyldigheter som åligger den enligt principen om god förvaltningssed.

50 I förevarande fall konstaterade den ungerska skattemyndigheten, såsom det erinrats om i punkterna 21 och 23 ovan, att de mervärdesskattebelopp som angavs i ansökan om återbetalning inte överensstämde med de mervärdesskattebelopp som angavs i vissa av de ingivna fakturorna. Efter att ha begärt kompletterande upplysningar från klaganden i det nationella målet, ansåg sig skattemyndigheten förfoga över tillräckliga upplysningar och fattade ett beslut, vilket därmed innebar att lydelsen av artikel 20.1 i direktiv 2008/9 iakttogs. Om denna information verkligen var tillräcklig, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, var skattemyndigheten inte skyldig att på nytt begära kompletterande upplysningar, vilket skulle ha visat sig vara onödigt.

51 Såsom det erinrats om i punkterna 36 och 37 ovan utgör emellertid rätten till återbetalning en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats av unionslagstiftaren och principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att avdrag eller återbetalning av ingående mervärdesskatt beviljas om de materiella kraven är uppfyllda. Det ska därför fastställas huruvida skattemyndigheten i den återbetalande medlemsstaten har åsidosatt nämnda neutralitetsprincip eller, i förekommande fall, principen om god förvaltningssed, när den i förevarande fall har låtit klaganden i det nationella målet bära bördan av ett mervärdesskattebelopp vilket myndigheten visste att klaganden i teorin har rätt till, men där skillnaden jämfört med det belopp som angavs i ansökan om återbetalning utgjorde hinder för att erhålla detta belopp, en slutsats som även skattemyndigheten i första instans kommit till, enligt den hänskjutande domstolen.

52 Den omständigheten att klaganden i det nationella målet ingav sin ansökan om återbetalning den 28 september 2017, samtidigt som preklusionsfristen löpte ut den 30 september 2017, är inte relevant, eftersom den återbetalande medlemsstaten enligt artikel 19.2 i direktiv 2008/9 har fyra månader på sig att fatta beslut om återbetalningsansökan, räknat från när denna inkom till den medlemsstaten. Av detta följer, samtidigt som det på nytt erinras om att det ankommer på den beskattningsbara personen att ägna särskild uppmärksamhet åt innehållet sin ansökan, att de frister som gäller i samband med prövningen av en ansökan om återbetalning i ett fall som det som är aktuellt i det nationella målet leder till att fråga uppkommer huruvida nämnda myndighet är skyldig att uppmana den beskattningsbara personen att, i stället för att lämna in en ny ansökan, rätta sin ursprungliga ansökan i enlighet med de anmärkningar som myndigheten har gjort.

53 När den beskattningsbara personen uppmanas av skattemyndigheten med tillämpning av principen om god förvaltningssed och principen om mervärdesskattens neutralitet – enligt vilken återbetalning av ingående mervärdesskatt ska beviljas om de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav, såsom det

erinrats om i punkt 37 ovan – att rätta sin ansökan efter det att skattemyndigheten har upptäckt att det finns ett fel i ansökan, ska det påpekas att eftersom en ansökan om rättelse har samband med den ursprungliga ansökan, anses den ha ingetts vid den tidpunkt sistnämnda ansökan ingavs, det vill säga, under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, innan preklusionsfristen löpt ut. I avsaknad av bestämmelser i direktiv 2008/9 som reglerar möjligheten att rätta en ansökan om återbetalning, förutom i det särskilda fall som avses i artikel 13 i direktivet och som inte är relevant i förevarande fall, ankommer det på medlemsstaterna att fastställa närmare bestämmelser för detta i enlighet med nämnda principer.

54 När den berörda skattemyndigheten, till följd av ett fel från den beskattningsbara personens sida som vederbörligen har upptäckts, med säkerhet har kunnat fastställa det mervärdesskattebelopp som ska återbetalas, är den således enligt principen om god förvaltningssed skyldig att, på det sätt som den finner lämpligast, skyndsamt informera den beskattningsbara personen om detta för att uppmana vederbörande att rätta sin ansökan om återbetalning, så att skattemyndigheten ska kunna bifalla den.

55 I avsaknad av en sådan uppmaning skulle skattemyndigheten i den berörda medlemsstaten dessutom på ett oproportionerligt sätt åsidosätta 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 honom själv.

56 Mot bakgrund av det ovanstående ska den hänskjutna frågan besvaras enligt följande: Artikel 20.1 i direktiv 2008/9 ska, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet och principen om god förvaltningssed, tolkas så, att den utgör hinder för att skattemyndigheten i den återbetalande medlemsstaten, för det fall att skattemyndigheten, i förekommande fall mot bakgrund av den ytterligare information som den beskattningsbara personen har tillhandahållit, är övertygad om att den ingående mervärdesskatt som faktiskt har betalats, såsom den som angetts i den faktura som bifogats ansökan, är större än det belopp som anges i denna ansökan, återbetalar endast det sistnämnda beloppet, utan att dessförinnan uppmana den beskattningsbara personen att, skyndsamt och i enlighet med de metoder som den anser är lämpligast, rätta sin ansökan om återbetalning genom en ansökan som ska anses ha ingetts samma dag som den ursprungliga ansökan.

Rättegångskostnader

57 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 (tredje avdelningen) följande:

Artikel 20.1 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 ska, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet och principen om god

förvaltningssed, tolkas så, att den utgör hinder för att skattemyndigheten i den återbetalande medlemsstaten, för det fall att skattemyndigheten, i förekommande fall mot bakgrund av den ytterligare information som den beskattningsbara personen har tillhandahållit, är övertygad om att den ingående mervärdesskatt som faktiskt har betalats, såsom den som angetts i den faktura som bifogats ansökan, är större än det belopp som anges i denna ansökan, återbetalar endast det sistnämnda beloppet, utan att dessförinnan uppmana den beskattningsbara personen att, skyndsamt och i enlighet med de metoder som den anser är lämpligast, rätta sin ansökan om återbetalning genom en ansökan som ska anses ha ingetts samma dag som den ursprungliga ansökan.

Underskrifter