Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

9. september 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – ottende direktiv 79/1072/EØF – artikel 3, 6 og 7 – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift (moms) – afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet – afslag på tilbagebetaling af erlagt moms – dokumenter, som godtgør retten til tilbagebetaling – manglende fremlæggelse af dokumentation inden for de fastsatte frister«

I sag C-294/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager, Spanien) ved afgørelse af 5. marts 2020, indgået til Domstolen den 1. juli 2020, i sagen

GE Auto Service Leasing GmbH

mod

Tribunal Económico Administrativo Central,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne E. Juhász (refererende dommer) og C. Lycourgos,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– GE Auto Service Leasing GmbH ved abogados A. Azpeitia Gamazo og A. Albarrán Jiménez,

– den spanske regering ved S. Jiménez García og M.J. Ruiz Sánchez, som befuldmægtigede,

– den tjekkiske regering ved M. Smolek, O. Serdula og J. Vláčil, som befuldmægtigede,

* Processprog: spansk.

– den estiske regering ved N. Grünberg, som befuldmægtiget,

– den græske regering ved M. Tassopoulou, S. Trekli og G. Avdikos, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og J. Jokubauskaitė, 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 Rådets ottende 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, herefter »ottende momsdirektiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem GE Auto Service Leasing GmbH (herefter »Auto Service«) og Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager, Spanien) vedrørende et afslag på en anmodning om tilbagebetaling af merværdiafgift (moms), som dette selskab har faktureret.

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette momsdirektiv

3 Artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2006/18/EF af 14. februar 2006 (EUT 2006, L 51, s. 12) (herefter »sjette momsdirektiv«), fastsætter:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person;

b) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for indførte goder;

c) den merværdiafgift, som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3.

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de former for økonomisk virksomhed, som omhandlet i artikel 4, stk. 2, når disse udføres i udlandet og ville have givet ret til fradrag, såfremt de var blevet udført i indlandet;

b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 14, stk. 1, litra i), artikel 15 og artikel 16, stk. 1, punkt B, C og D, og stk. 2;

c) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 13, punkt B, litra a) og litra d), nr. 1-5 såfremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet, eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til at udføres til et land uden for Fællesskabet.

[…]«

4 Direktivets artikel 28f har følgende ordlyd:

»[…]

4. Den i stk. 3 omhandlede tilbagebetaling af merværdiafgiften foretages:

– til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, men i en anden medlemsstat, i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i [ottende momsdirektiv]

[…]«

Ottende momsdirektiv

5 Ottende momsdirektivs artikel 2 bestemmer:

»Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i [sjette momsdirektivs] artikel 17, stk. 3, litra a), og b), omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser.«

6 Direktivets artikel 3 er sålydende:

»For at modtage tilbagebetaling skal enhver i artikel 2 omhandlet afgiftspligtig person, som hverken har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, at de må betragtes som foregået i indlandet:

a) til den i artikel 9, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed indgive en ansøgning, der svarer til modellen i bilag A, samt de originale fakturaer eller importdokumenter; medlemsstaterne stiller en vejledning til rådighed for ansøgerne; denne skal under alle omstændigheder indeholde de i bilag C anførte oplysninger;

b) med en attestation udstedt af administrationen i den stat, hvor han er etableret, bekræfte, at han er merværdiafgiftspligtig i denne stat; såfremt den i artikel 9, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed allerede er i besiddelse af en sådan attestation, behøver den afgiftspligtige dog ikke at indgive nogen ny attestation i det første år efter at administrationen i den stat, hvor han er etableret, har udstedt den første; medlemsstaterne udsteder ingen attestation til afgiftspligtige, der omfattes af afgiftsfrihed i medfør af [sjette momsdirektivs] artikel 24, stk. 2;

c) skriftligt erklære, at han hverken har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, at de må betragtes som foregået i indlandet, i løbet af den i artikel 7, stk. 1, første afsnit, første og andet punktum, omhandlede periode;

d) forpligte sig til at tilbagebetale ethvert beløb, som han uretmæssigt har oppebåret.«

7 Direktivets artikel 4 er affattet på følgende måde:

»Enhver i artikel 2 omhandlet afgiftspligtig person, som i indlandet hverken har leveret goder eller præsteret tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i landet, bortset fra sådanne, som er omhandlet i artikel 1, litra a) og b), skal for at opnå tilbagebetaling:

a) opfylde de i artikel 3, litra a), b) og d), omhandlede forpligtelser;

[…]«

8 Direktivets artikel 6 fastsætter:

»Medlemsstaterne kan ud over de i artikel 3 og 4 omhandlede forpligtelser ikke pålægge de i artikel 2 omhandlede afgiftspligtige personer andre forpligtelser, end at de i særlige tilfælde skal tilvejebringe de nødvendige oplysninger til vurdering af, hvorvidt ansøgningen om tilbagebetaling er berettiget.«

9 Ottende momsdirektivs artikel 7 har følgende ordlyd:

»1. Den i artikel 3 og 4 omhandlede ansøgning om tilbagebetaling skal vedrøre køb af goder eller tjenesteydelser, der er faktureret inden for en periode på mindst tre måneder og højst et kalenderår, eller import der har fundet sted i samme periode. Ansøgningen kan dog vedrøre en periode på under tre måneder, når denne udgør resten af et kalenderår. Ansøgningerne kan ligeledes vedrøre fakturaer eller importdokumenter, som ikke er medtaget i tidligere ansøgninger, og som vedrører transaktioner i det pågældende kalenderår. Ansøgningen skal

fremsendes til den i artikel 9, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed senest seks måneder efter udløbet af det kalenderår, hvor afgiften forfaldt til betaling.

[…]

3. Den i artikel 9, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed påtegner […] fakturaer og importdokumenter, for at disse ikke skal kunne anvendes ved en ny ansøgning, og tilbagesender dem inden en måned.

4. Afgørelser om ansøgninger om tilbagebetaling skal meddeles inden seks måneder efter at disse ansøgninger tillige med alle de dokumenter, som i henhold til nærværende direktiv er nødvendige for at behandle ansøgningen, blev indgivet til den i stk. 3 omhandlede kompetente myndighed. Tilbagebetaling skal finde sted inden udløbet af ovennævnte frist, på ansøgerens anmodning enten i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen, eller i den stat, hvor den pågældende er etableret. I sidstnævnte tilfælde bærer ansøgeren selv bankomkostningerne i forbindelse med overførslen.

Afslag skal begrundes. De kan appelleres til den kompetente instans i den pågældende medlemsstat under de former og inden for de frister, som gælder for klager vedrørende tilbagebetalinger, hvorom afgiftspligtige etableret i denne stat har søgt.

[…]«

Direktiv 2006/112/EF

10 Artikel 411 og 413 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) bestemmer, at dette direktiv ophæver sjette momsdirektiv og træder i kraft den 1. januar 2007.

Direktiv 2008/9/EF

11 Det fremgår af artikel 28, stk. 1 og 2, i Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112 til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT 2008, L 44, s. 23), at direktiv 2008/9 finder anvendelse på tilbagebetalingsanmodninger indgivet efter den 31. december 2009, og at det ophæver ottende momsdirektiv fra og med den 1. januar 2010.

Spansk ret

12 Artikel 119 i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lov nr. 37/1992 om merværdiafgift) af 28. december 1992 (BOE nr. 312 af 29.12.1992, s. 44247), som har overskriften »Særordning for tilbagebetaling til visse virksomheder eller erhvervsdrivende, der ikke er etableret på momsens anvendelsesområde«, har følgende ordlyd:

»1. Virksomheder eller erhvervsdrivende, der ikke er etableret på momsens anvendelsesområde, og for hvilke betingelserne i det følgende stykke er opfyldt, kan udøve retten til tilbagebetaling af den merværdiafgift, som de har erlagt, eller som i givet fald er blevet overvæltet på dem på dette område i overensstemmelse med bestemmelserne i denne artikel.

[…]

2. Betingelserne for udøvelse af den ret til tilbagebetaling, der er omhandlet i denne artikel, er følgende:

1.º De virksomheder eller erhvervsdrivende, som vil påberåbe sig retten, skal være etableret i Fællesskabet, på De Kanariske Øer, i Ceuta eller i Melilla eller i andre områder uden for Fællesskabets geografiske område.

[…]

2.º I den periode, der er omhandlet i anmodningen, må [virksomhederne eller de erhvervsdrivende] inden for momsens anvendelsesområde ikke have foretaget andre momspligtige leveringer af varer eller tjenesteydelser end de herefter anførte:

a) levering af varer og ydelser, som den momspligtige person er modtageren af, i overensstemmelse med denne lovs artikel 84, stk. 1, nr. 2, 3 og 4

b) transportydelser og tjenesteydelser i tilknytning til transport, som er momsfritaget i medfør af denne lovs artikel 21, 23, 24 og 64.

[…]

8. Anmodninger om tilbagebetaling kan kun vedrøre de umiddelbart forudgående årlige eller kvartalsmæssige perioder.

Anmodninger om tilbagebetaling vedrørende en kortere periode kan dog indgives, forudsat at denne periode slutter den 31. december i det pågældende kalenderår.

9. Skatte- og afgiftsmyndigheden kan kræve, at de berørte fremlægger de oplysninger og den dokumentation, der er nødvendige for at vurdere grundlaget for de indgivne anmodninger om tilbagebetaling og navnlig for at foretage en korrekt fastsættelse af tilbagebetalingsbeløbet i henhold til denne artikels stk. 4 og 5.

[…]«

13 Artikel 112 i Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (lov nr. 30/1992 om offentlig forvaltning og den almindelige administrative procedure) af 26. november 1992, der nu er indeholdt i artikel 118 i Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (lov nr. 39/2015 om den fælles administrative procedure for offentlige myndigheder) af 1. oktober 2015 (BOE nr. 236 af 2.10.2015, s. 89343), gør det forbudt »i forbindelse med afgørelsen af retssager at tage hensyn til forhold, dokumenter eller argumenter fra sagsøgeren, som denne kunne have fremlagt, men ikke har fremlagt, samt bemærkninger hertil«, og præciserer, at »[d]er [ikke kan] anmodes om bevisoptagelse, hvis den berørte person bærer ansvaret for, at bevisoptagelsen ikke er blevet gennemført under den sag, der førte til den anfægtede afgørelse«.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Auto Service er et selskab, der har hjemsted i Tyskland, og som den 30. juni 2006 og den 29. juni 2007 tilstillede Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos (den nationale skatte- og afgiftsmyndighed, kontoret for moms for ikkeetablerede afgiftspligtige personer) (herefter »den spanske skatte- og afgiftsmyndighed«) anmodninger om tilbagebetaling af momsbeløb, der i skatteårene 2005 og 2006 var blevet erlagt af virksomheder eller erhvervsdrivende, som ikke var etableret på afgiftsområdet, for et samlet beløb på 407 396,469 EUR.

15 Den 19. marts 2008 fremsendte den spanske skatte- og afgiftsmyndighed to anmodninger om oplysninger til Auto Service, hvorved myndigheden anmodede selskabet om at fremsende de originale fakturaer, på grundlag af hvilke det anmodede om den nævnte tilbagebetaling, og om at fremsende nærmere oplysninger vedrørende de transaktioner, der var blevet gennemført i Spanien, og vedrørende anvendelsen af de erhvervede varer eller tjenesteydelser, som var omfattet af anmodningen om tilbagebetaling.

16 Den 12. december 2008 meddelte Auto Service den spanske skatte- og afgiftsmyndighed, at selskabet fastholdt sin anmodning om tilbagebetaling, men at det havde vanskeligt ved at fremlægge de ønskede dokumenter.

17 Ved afgørelser af 18. februar 2009, der blev meddelt Auto Service den 21. april 2009, gav den spanske skatte- og afgiftsmyndighed afslag på dette selskabs anmodninger om tilbagebetaling, og selskabet oplyste den 20. februar 2009 myndigheden om, at det var et tysk selskab, hvis aktivitet bestod i levering af biler til spanske virksomheder i henhold til leasingkontrakter og i lejlighedsvis salg af brugte biler på det spanske område, idet selskabet til disse forklaringer samtidig vedlagde dokumentation i form af fakturaer.

18 Auto Service indgav en administrativ klage over afgørelserne om afslag på anmodningerne om tilbagebetaling, og selskabet præciserede, idet det samtidig anerkendte, at det havde besvaret anmodningerne om oplysninger for sent, at besvarelsen under alle omstændigheder var foretaget inden meddelelsen af disse afgørelser, samt vedhæftede de udstedte fakturaer for de leverede udlejningsydelser, men ikke alle de fakturaer, på grundlag af hvilke der blev anmodet om tilbagebetaling af moms.

19 Inden den spanske skatte- og afgiftsmyndighed traf afgørelse om den administrative klage, fremsendte den en ny anmodning om oplysninger til Auto Service den 13. juli 2009. I anmodningen blev Auto Service bedt om at redegøre for anvendelsen af de erhvervede varer og/eller tjenesteydelser, for hvilke der blev anmodet om tilbagebetaling af moms, og om at godtgøre, at de var bestemt til transaktioner, som gav ret til tilbagebetaling. Auto Service blev i denne forbindelse anmodet om at fremlægge de med kunderne indgåede kontrakter og de udstedte fakturaer, en attest, der var udstedt af skatte- og afgiftsmyndighederne i det land, hvor selskabet havde sit hovedsæde eller hovedforretningssted, og som attesterede, at selskabet var momspligtigt, samt nærmere oplysninger om den skattesats, som selskabets aktiviteter var underlagt, og den gældende pro rata-sats for fradraget.

20 Auto Service reagerede ikke på denne nye anmodning om oplysninger.

21 Den 1. februar 2010 traf den spanske skatte- og afgiftsmyndighed, idet den ikke var i besiddelse af alle de krævede dokumenter, afgørelse om afvisning af den administrative klage og bekræftede afslaget på tilbagebetaling med den begrundelse, at Auto Service ikke havde godtgjort grundlaget for sine ansøgninger.

22 Den spanske skatte- og afgiftsmyndighed oplyste i denne forbindelse selskabet om, at de dokumenter, som myndigheden havde anmodet om at få tilsendt, havde til formål at godtgøre, at transaktionerne rent faktisk havde fundet sted på afgiftens anvendelsesområde, samt at varerne og tjenesteydelserne var blevet anvendt til transaktioner, der gav ret til fradrag. Myndigheden tilføjede, at disse dokumenter i sig selv skulle gøre det muligt for den at kontrollere, at de leasingkontrakter, der var blevet indgået med kunderne, indeholdt en mulighed for køb af varer og de nærmere bestemmelser for købet, samt at afgøre, om de varer, som var genstand for kontrakterne, befandt sig inden for afgiftens anvendelsesområde, og om virksomhedens kunder var enheder eller personer, der var etableret inden for afgiftens anvendelsesområde. Der blev ligeledes anmodet om sådanne oplysninger med henblik på at afgøre, om Auto Services aktiviteter vedrørte leasing, samt skattesatsen i etableringsstaten og den gældende fradragssats.

23 Auto Service påklagede denne afgørelse til Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager), idet selskabet i denne forbindelse fremlagde fakturaer for levering af tjenesteydelser, leasingkontrakter, flere periodiske momsangivelser samt officielle certifikater udstedt af de tyske myndigheder vedrørende sagsøgerens status som afgiftspligtig person med fradragsret.

24 Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager) afviste Auto Services påstande med den begrundelse, at relevante beviser skal fremlægges for det kompetente forvaltningsorgan, og at de ikke længere kan fremlægges på klageproceduretrinnet.

25 Den 24. januar 2013 anlagde Auto Service et forvaltningsretligt søgsmål ved Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager, Spanien) til prøvelse af afgørelsen om afvisning fra Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager). Ved dom af 22. september 2016 forkastede Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager) dette søgsmål.

26 Med henblik på at begrunde denne afgørelse om at forkaste søgsmålet anførte den nævnte domstol bl.a., at det tilkommer den person, der anmoder om tilbagebetaling af moms, at tilvejebringe beviset for sin ret til tilbagebetaling på trinnet for den administrative procedure, og at personens manglende besvarelse af myndighedens anmodninger ikke kan afhjælpes på trinnet for klagen eller for den administrative rekurs.

27 Auto Service iværksatte kassationsappel til prøvelse af den nævnte dom ved Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien).

28 I sin dom af 10. september 2018 fastslog Tribunal Supremo (øverste domstol), at Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager) trods sin kvasiretslige karakter er et forvaltningsorgan, til hvilket der nødvendigvis skal indgives en klage for at kunne anlægge et søgsmål.

29 Tribunal Supremo (øverste domstol) fastslog, at med forbehold for, at der foreligger misbrug af rettigheder, pålægger spansk ret forvaltningsdomstolene at tage hensyn til de beviser, som en afgiftspligtig person ikke har meddelt skatteforvaltningen under den administrative sagsbehandling.

30 Tribunal Supremo (øverste domstol) anførte dernæst, at på momsområdet har Domstolens praksis på grundlag af princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet givet de materielle regler om fradrag af moms prioritet frem for de formelle regler. Domstolen har således accepteret retten til fradrag eller tilbagebetaling, når det har vist sig, at de materielle regler om sådanne rettigheder var opfyldt, også selv om visse formelle betingelser ikke var det.

31 Da Tribunal Supremo (øverste domstol) var af den opfattelse, at det var ubestridt, at de i artikel 119 i direktiv 2006/112 fastsatte betingelser for retten til tilbagebetaling af moms var opfyldt i hovedsagen, ophævede den Audiencia Nacionals (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager) dom og bestemte, at sagen vedrørende Auto Service skulle hjemvises til denne retsinstans, således at den træffer afgørelse på grundlag af de til sagsakterne føjede beviser vedrørende dette selskabs anmodning om tilbagebetaling af moms.

32 Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager) har anført, at hvis den skulle følge det af Tribunal Supremo (øverste domstol) anlagte ræsonnement, ville den højst sandsynligt tilsidesætte bestemmelserne i ottende momsdirektivs artikel 3 og artikel 7, eftersom Auto Service ikke inden for de frister, der er fastsat i sidstnævnte bestemmelse, har godtgjort sin ret til tilbagebetaling af moms, selv om selskabet er blevet sat i stand hertil af den spanske skatte- og afgiftsmyndighed.

33 I denne henseende har Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager) anført, at selv om Domstolen allerede har fastslået, at tilsidesættelsen af formelle forpligtelser principielt ikke kan føre til fortabelse af fradragsretten, forholder det sig imidlertid således, at sådanne formelle betingelser kan udgøre det materielle grundlag for udøvelsen af denne ret, og at de regulerer de nærmere bestemmelser for og kontrollen med udøvelsen af denne ret og sikrer, at det fælles momssystem fungerer korrekt.

34 Den forelæggende ret har endvidere anført, at det var i denne ånd, at Domstolen nåede frem til konstateringen af, at muligheden for at udøve retten til fradrag af moms uden nogen tidsmæssig begrænsning ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår dennes rettigheder og forpligtelser over for skatte- og afgiftsmyndighederne ikke i al evighed kan anfægtes.

35 Den forelæggende ret har anført, at eftersom den spanske skatte- og afgiftsmyndighed har truffet alle nødvendige foranstaltninger for at gøre det muligt for den afgiftspligtige person at fremlægge de dokumenter, der kunne godtgøre den pågældendes ret til tilbagebetaling af momsen, og eftersom sidstnævnte ikke havde gjort dette inden for de frister, der er fastsat i ottende momsdirektivs artikel 7, stk. 1, skal denne afgiftspligtige persons rettigheder anses for at være prækluderet, således som Domstolen fastslog i præmis 34 i dom af 21. juni 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382).

36 I denne henseende er den forelæggende ret af den opfattelse, at det under hensyntagen til den dom fra Tribunal Supremo (øverste domstol), hvorefter det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person fremlægger de beviser, som ligger til grund for dennes anmodning, er uden relevans for tilbagebetalingen af moms, skal vurderes, om forsinkelsen i forbindelse med fremlæggelsen af disse beviser er uberettiget, hvilket vil kunne anses for at udgøre misbrug.

37 Ifølge den nævnte ret kan den omstændighed, at Auto Service i hovedsagen fremlagde beviserne for sin ret til tilbagebetaling med forsinkelse, anses for at være udtryk for ond tro fra selskabets side, for så vidt som selskabet bevidst og forsætligt skjulte de oplysninger, der var nødvendige for at opnå tilbagebetaling af moms, for myndigheden uden nogen åbenbar grund og til trods for de talrige muligheder, som selskabet fik for at efterkomme myndighedens anmodninger.

38 På denne baggrund har Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal det godtages, at en afgiftspligtig person, efter flere gange at være blevet anmodet af skatte- og afgiftsmyndigheden om at bevise, at betingelserne for tilbagebetaling er opfyldt, uden rimelig grund undlader at efterkomme denne anmodning og, efter at være blevet nægtet tilbagebetaling, udsætter fremsættelsen af dokumentationen til tidspunktet for klagebehandlingen eller retsprocessen?

2) Kan det anses for misbrug af rettigheder, når den afgiftspligtige person uden gyldig grund afstår fra at fremlægge de nødvendige oplysninger for skatte- og afgiftsmyndigheden til støtte for sine rettigheder, på trods af at den afgiftspligtige fik mulighed herfor og blev anmodet herom, og disse oplysninger derimod senere afgives frivilligt til klageorganet eller retsinstansen?

3) Mister den ikkeetablerede afgiftspligtige person sin ret til tilbagebetaling efter udløbet af den frist, der er fastsat eller indrømmet med henblik herpå – enten fordi den pågældende uden rimelig grund har undladt at fremlægge de oplysninger, der er relevante for at godtgøre retten til tilbagebetaling, inden for den fastsatte frist, eller som følge af sin retsstridige adfærd – og når myndighederne har truffet afgørelse om afslag på tilbagebetaling?«

Om de præjudicielle spørgsmål

39 Indledningsvis skal det bemærkes, at Auto Service har gjort gældende, at anmodningen om præjudiciel afgørelse skal afvises, for så vidt som den forelæggende rets spørgsmål for det første allerede er blevet afgjort af Tribunal Supremo (øverste domstol) og derved er uforenelige med princippet om retskraft, og spørgsmålet vedrørende misbrug af rettigheder for det andet er teoretisk, da dette spørgsmål aldrig var blevet rejst, inden den forelæggende ret indbragte det for Domstolen.

40 I denne henseende skal det bemærkes, at de nationale retsinstanser efter Domstolens faste praksis har en meget vid adgang til at gå til Domstolen med et spørgsmål om fortolkningen af relevante EU-retlige bestemmelser. Det tilkommer udelukkende den nationale retsinstans, for hvilken en tvist er indbragt, som er ene om at kende national ret, og som har ansvaret for den retslige afgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de

spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen eller gyldigheden af en EU-retlig regel, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse. Heraf følger, at der foreligger en formodning for, at de spørgsmål, som de nationale retsinstanser forelægger, er relevante. Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national retsinstans, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en sagligt korrekt besvarelse af de forelagte spørgsmål (jf. i denne retning dom af 5.4.2016, PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis, og af 16.7.2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

41 En gennemgang af forelæggelsesafgørelsen viser, at de spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt Domstolen, er direkte knyttet til de i hovedsagen omhandlede faktiske omstændigheder.

42 Det følger desuden af Domstolens faste praksis, at en bestemmelse i national ret, hvorefter retter, der ikke træffer afgørelse i sidste instans, er bundet af den højere rets vurderinger, ikke kan fratage disse retter adgangen til at forelægge Domstolen fortolkningsspørgsmål vedrørende de dele af EU-retten, der berøres af sådanne retlige vurderinger. Domstolen har nemlig fastslået, at den ret, som ikke træffer afgørelse i sidste instans, skal have frihed til, hvis den skønner, at den retlige bedømmelse, som den højere instans har foretaget, kan føre til, at der afsiges en dom i strid med EU-retten, at forelægge Domstolen de spørgsmål, som giver anledning til tvivl (dom af 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

43 Anmodningen om præjudiciel afgørelse kan følgelig antages til realitetsbehandling.

44 Det fremgår endvidere af Domstolens faste praksis, at det tilkommer Domstolen inden for rammerne af den samarbejdsprocedure med de nationale retter, der er indført ved artikel 267 TEUF, at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt kan Domstolen ud fra samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den forelæggende ret, og navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, udlede de EU-retlige bestemmelser og principper, som det under hensyntagen til genstanden for tvisten i hovedsagen er nødvendigt at fortolke, også selv om disse bestemmelser ikke udtrykkeligt er omtalt i de præjudicielle spørgsmål, der forelægges Domstolen (dom af 11.11.2020, DenizBank, C-287/19, EU:C:2020:897, præmis 59).

45 Den forelæggende ret har i forelæggelsesafgørelsens præmisser uden forskel henvist til direktiv 2006/112, ottende momsdirektiv og direktiv 2008/9. Den har i de spørgsmål, som den har forelagt Domstolen, ikke præciseret de bestemmelser, som den ønsker fortolket.

46 Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at de anmodninger om tilbagebetaling af moms, der er genstand for hovedsagen, blev indgivet til den spanske skatte- og afgiftsmyndighed henholdsvis den 20. juni 2006 og den 29. juni 2007 og vedrører transaktioner, som fandt sted i skatteårene 2005 og 2006.

47 I henhold til artikel 411 og 413 i direktiv 2006/112 trådte dette direktiv, som ophævede sjette momsdirektiv, først i kraft den 1. januar 2007. I medfør af artikel 28, stk. 1, i direktiv 2008/9 finder dette direktiv, hvorved ottende momsdirektiv blev ophævet, desuden anvendelse på tilbagebetalingsanmodninger indgivet efter den 31. december 2009.

48 Det følger heraf, at det kun er bestemmelserne i sjette momsdirektiv og i ottende momsdirektiv, som finder anvendelse på de i hovedsagen omhandlede faktiske omstændigheder.

Det første og det tredje spørgsmål

49 Med det første og det tredje spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i ottende momsdirektiv og de EU-retlige principper, herunder navnlig princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at der gives afslag på en anmodning om tilbagebetaling af moms, når den afgiftspligtige person ikke inden for de fastsatte frister har tilstillet den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed – selv efter anmodning fra denne myndighed – alle de dokumenter og oplysninger, som kræves i henhold til det nævnte direktiv, uagtet den omstændighed, at denne afgiftspligtige person på eget initiativ har fremlagt disse dokumenter og oplysninger i forbindelse med klagen over eller søgsmålet til prøvelse af afgørelsen om afslag på en sådan ret til tilbagebetaling.

50 I denne henseende skal det bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at retten til tilbagebetaling i lighed med fradragsretten udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen, hvormed det tilsigtes, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (dom af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer), C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 77).

51 Denne ret til tilbagebetaling af moms erlagt i en anden medlemsstat – således som denne ret er reguleret ved ottende momsdirektiv – modsvarer nemlig den ved sjette momsdirektiv indførte ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt i den pågældendes egen medlemsstat (jf. i denne retning dom af 25.10.2012, Daimler og Widex, C-318/11 og C-319/11, EU:C:2012:666, præmis 41, og af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer), C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 78 og den deri nævnte retspraksis).

52 Domstolen har gentagne gange fastslået, at fradragsretten og dermed retten til tilbagebetaling udgør en integrerende del af momsordningen, og at den som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer), C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 79 og den deri nævnte retspraksis).

53 Endvidere fremgår det af Domstolens faste praksis, at det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms eller tilbagebetaling heraf, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Det kan imidlertid forholde sig anderledes, hvis tilsidesættelsen af sådanne formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (dom af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer), C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 80 og 81 og den deri nævnte retspraksis).

54 Det fremgår af ottende momsdirektivs artikel 3 og 4, at en afgiftspligtig person kun kan opnå tilbagebetaling af moms, hvis den pågældende opfylder de forpligtelser, der er fastsat i disse artikler, herunder i tilbagebetalingsmedlemsstaten at fremlægge de originale fakturaer eller importdokumenterne for de momspligtige transaktioner.

55 I denne henseende fremgår det klart af forelæggelsesafgørelsen, at den spanske skatte- og afgiftsmyndighed to gange – den 19. marts 2008 og, efter det oprindelige afslag på anmodningerne om tilbagebetaling i forbindelse med den af Auto Service indgivne administrative klage, den 13. juli 2009 – anmodede dette selskab om at fremlægge supplerende beviser for sine oprindelige anmodninger, herunder bl.a. fremlæggelse af samtlige de fakturaer, hvorpå disse anmodninger var støttet, samt et dokument fra den medlemsstat, hvor selskabet havde hjemsted, der bekræftede, at selskabet var momspligtigt. Selskabet fremlagde imidlertid ikke alle de krævede dokumenter og oplysninger for skatte- og afgiftsmyndigheden. Det fremgår derimod af forelæggelsesafgørelsen, at Auto Service fremlagde disse oplysninger og dokumenter inden for rammerne af den sag, der blev anlagt ved Tribunal Economico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager).

56 Det følger heraf, at tvisten i hovedsagen ikke vedrører en tilsidesættelse af formelle krav, der forhindrer fremlæggelse af beviset for, at de materielle betingelser for retten til tilbagebetaling af moms er blevet opfyldt, men det tidspunkt, hvor dette bevis kan føres.

57 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at bestemmelserne i sjette momsdirektiv ikke er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken afgiftspligtige personer, der er i besiddelse af ufuldstændige fakturaer, kan nægtes retten til fradrag for moms, selv om disse fakturaer, efter at skatte- og afgiftsmyndigheden har vedtaget en afgørelse om nægtelse af retten til fradrag, suppleres ved fremlæggelse af oplysninger, som har til formål at bevise de fakturerede transaktioners faktiske gennemførelse, deres art og beløbet herfor (dom af 8.5.2013, Petroma Transports m.fl., C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 34-36). Når dette er sagt, forbyder de nævnte bestemmelser heller ikke medlemsstaterne at acceptere berigtigelsen af en mangelfuld faktura, efter at skatte- og afgiftsmyndigheden har vedtaget en sådan afgørelse om afslag (dom af 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, præmis 33).

58 Det skal således analogt fastslås, at bestemmelserne i ottende momsdirektiv ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter retten til tilbagebetaling af moms kan nægtes, når en afgiftspligtig person uden rimelig grund og på trods af de anmodninger om oplysninger, der er blevet rettet til den pågældende, ikke fremlægger de dokumenter, der gør det muligt at bevise, at de materielle betingelser for at opnå denne tilbagebetaling er opfyldt, inden skatte- og afgiftsmyndigheden vedtager sin afgørelse. Disse bestemmelser er imidlertid ikke til hinder for, at medlemsstaterne accepterer fremlæggelse af sådanne beviser efter denne afgørelse.

59 For så vidt som indførelsen af nationale foranstaltninger, hvorefter der ikke må tages hensyn til de beviser, som er blevet fremlagt efter vedtagelsen af afgørelsen om afslag på en anmodning om tilbagebetaling, ikke er reguleret i ottende momsdirektiv, henhører denne indførelse under hver enkelt medlemsstats interne retsorden i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi, forudsat dog at disse foranstaltninger ikke er mindre gunstige end dem, som regulerer tilsvarende situationer i national ret (ækvivalensprincippet), og at de ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der er tillagt ved EU-retten (effektivitetsprincippet) (jf. analogt dom af 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, præmis 35).

60 Hvad indledningsvis angår effektivitetsprincippet skal det bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at muligheden for at indgive en anmodning om tilbagebetaling af overskydende moms uden fastsættelse af nogen form for frist ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår denne persons rettigheder og forpligtelser over for skatte- og afgiftsmyndighederne ikke i al evighed kan anfægtes (dom af 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

61 I det foreliggende tilfælde anmodede den spanske skatte- og afgiftsmyndighed to gange Auto Service om at fremsende de manglende oplysninger, som var nødvendige for myndigheden med henblik på at vurdere den i hovedsagen omhandlede ret til tilbagebetaling af moms. Det fremgår ikke af forelæggelsesafgørelsen, at fristen for besvarelse af disse anmodninger skulle have været åbenbart utilstrækkelig, eller at Auto Service skulle have underrettet denne myndighed om, at det ikke var i besiddelse af disse oplysninger. Under disse omstændigheder skal det fastslås, at den nævnte skatte- og afgiftsmyndighed uden held har udvist den fornødne omhu med henblik på at opnå de oplysninger, der gør det muligt at fastslå grundlaget for den af Auto Service indgivne anmodning om tilbagebetaling. Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf var det derfor ikke praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for Auto Service at udøve sin ret til tilbagebetaling af moms.

62 I øvrigt tilkommer det ligeledes den forelæggende ret at efterprøve, om ækvivalensprincippet, der kræver, at de nationale processuelle bestemmelser, som regulerer tilbagebetaling af moms på grundlag af ottende momsdirektiv, ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende situationer, som er underlagt national ret, er overholdt i det foreliggende tilfælde (jf. i denne retning dom af 3.6.2021, Bankia, C-910/19, EU:C:2021:433, præmis 46 og 47).

63 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første og det tredje spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i ottende momsdirektiv og de EU-retlige principper, herunder navnlig princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at der gives afslag på en anmodning om tilbagebetaling af moms, når den afgiftspligtige person ikke inden for de fastsatte frister har tilstillet den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed – selv efter anmodning fra denne myndighed – alle de dokumenter og oplysninger, som kræves for at bevise den pågældendes ret til tilbagebetaling af moms, uagtet den omstændighed, at denne afgiftspligtige person på eget initiativ har fremlagt disse dokumenter og oplysninger i forbindelse med klagen over eller søgsmålet til prøvelse af afgørelsen om afslag på en sådan ret til tilbagebetaling, forudsat dog at ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet er blevet overholdt, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Det andet spørgsmål

64 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten skal fortolkes således, at den omstændighed, at en afgiftspligtig person, der anmoder om tilbagebetaling af moms, ikke fremlægger de af skatte- og afgiftsmyndigheden anmodede dokumenter under den administrative procedure, men gør dette spontant inden for rammerne af efterfølgende procedurer, udgør et misbrug af rettigheder.

65 Det skal bemærkes, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til tilbagebetaling, hvis det på

grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. analogt dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

66 I denne henseende skal det bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at en konstatering af et misbrug på momsområdet kræver, at to betingelser er opfyldt, nemlig for det første, at de omhandlede transaktioner, selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, formelt er overholdt, ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og for det andet, at det skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner begrænser sig til at opnå denne afgiftsfordel (dom af 10.7.2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

67 I det foreliggende tilfælde er konstateringen af et eventuelt misbrug, som Auto Service har gjort sig skyldig i, ikke knyttet til de transaktioner, der har givet anledning til anmodningerne om tilbagebetaling af moms, men til den procedure, der vedrører den til disse anmodninger knyttede behandling.

68 I lyset heraf skal det fastslås, at den blotte omstændighed, at den afgiftspligtige person fremlægger de dokumenter og oplysninger, der beviser, at de materielle betingelser for den pågældendes ret til tilbagebetaling af moms er opfyldt, efter at den kompetente administrative myndighed har vedtaget en afgørelse om afslag på denne tilbagebetaling, ikke i sig selv kan anses for misbrug som omhandlet i nærværende doms præmis 66. Det er således tilstrækkeligt at fastslå, at det, henset til de for Domstolen fremlagte sagsakter, ikke fremgår, at det med denne blotte omstændighed tilsigtedes at opnå en skattefordel, hvis tildeling ville være i strid med det formål, der forfølges med de EU-retlige bestemmelser om tildeling af en sådan fordel.

69 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at EU-retten skal fortolkes således, at den omstændighed, at en afgiftspligtig person, der anmoder om tilbagebetaling af moms, ikke fremlægger de af skatte- og afgiftsmyndigheden anmodede dokumenter under den administrative procedure, men gør dette spontant inden for rammerne af efterfølgende procedurer, ikke udgør et misbrug af rettigheder.

Sagsomkostninger

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

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

1) **Bestemmelserne i Rådets ottende 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, og de EU-retlige principper, herunder navnlig princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at der gives afslag på en anmodning om tilbagebetaling af merværdiafgift (moms), når den afgiftspligtige**

person ikke inden for de fastsatte frister har tilstillet den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed – selv efter anmodning fra denne myndighed – alle de dokumenter og oplysninger, som kræves for at bevise den pågældendes ret til tilbagebetaling af moms, uagtet den omstændighed, at denne afgiftspligtige person på eget initiativ har fremlagt disse dokumenter og oplysninger i forbindelse med klagen over eller søgsmålet til prøvelse af afgørelsen om afslag på en sådan ret til tilbagebetaling, forudsat dog at ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet er blevet overholdt, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

2) **EU-retten skal fortolkes således, at den omstændighed, at en afgiftspligtig person, der anmoder om tilbagebetaling af merværdiafgift (moms), ikke fremlægger de af skatte- og afgiftsmyndigheden anmodede dokumenter under den administrative procedure, men gør dette spontant inden for rammerne af efterfølgende procedurer, ikke udgør et misbrug af rettigheder.**

Underskrifter