

Mål C-294/20

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

1 juli 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Audiencia Nacional (Spanien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

5 mars 2020

Klagande:

GE AUTO SERVICE LEASING GMBH

Motpart:

Tribunal Económico Administrativo Central

Saken i målet vid den nationella domstolen

Syftet med denna begäran om förhandsavgörande är att fastställa hur länge en beskattningsbar person kan bevisa att förutsättningarna för rätten till återbetalning av mervärdesskatten är uppfyllda och när den beskattningsbara personen förlorar rätten till nämnda återbetalning på grund av oaktsamhet eller missbruk.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Syftet med denna begäran om förhandsavgörande är att fastställa om en domstol bör bedöma handlingar som har ingetts i efterhand av en beskattningsbar person som inte är etablerad i skattens geografiska tillämpningsområde, för att motivera sin rätt till återbetalning av mervärdesskatt, i strid med bestämmelserna i artiklarna 3 och 7 i direktiv 79/1072 och dess bilagor, eller artiklarna 15, 8 och 9 i direktiv 2008/9 och i strid med EU-domstolens praxis på detta område.

Om domstolen borde utvärdera handlingarna skulle detta innebära att den beskattningsbara personen som inte är etablerad (och därmed vilken beskattningsbar person som helst) inte har någon tidsfrist för att styrka

förutsättningarna för rätten till avdrag. Därmed skulle den beskattningsbara personen kunna inkomma med sin motivering när och hur som helst, till och med när personen inte har lämnat in handlingar trots uppmaningar från skattemyndigheten att göra detta, så länge den beskattningsbara personen inte tillskrivs ond tro eller missbruk av rättigheter.

Resultatet skulle vara en omöjlig administration av mervärdesskatt som skulle överträda principen om neutralitet i skattesystemet och påverka mervärdesskattens enhetlighet i hela unionen.

Tolkningsfrågor

1. Bör det tillåtas att en beskattningsbar person, som vid upprepade tillfällen har blivit förelagd av skattemyndigheten att styrka att förutsättningarna för återbetalning är uppfyllda och som utan någon skälig grund underlåter att uppfylla föreläggandet och, efter att ha nekats återbetalning, dröjer med att förete handlingar till prövningen av överklagandet eller domstolsförfarandet?

2. Kan det anses vara missbruk av rättigheter att den beskattningsbara personen inte inkommer med nödvändig information till skattemyndigheten till stöd för sin rättighet, när personen har fått möjlighet och förelagts att göra detta, och personen inte har någon skälig grund för att underlåta att uppfylla föreläggandet, men däremot frivilligt lämnar in denna information senare till överklagandeinstansen eller domstolen?

3. Förlorar den beskattningsbara personen som inte är etablerad (i skattens geografiska tillämpningsområde) rätten till återbetalning, antingen på grund av att personen utan skälig grund har underlåtit att inom tidsfristen inkomma med relevant information för att styrka sin rätt till återbetalning, eller på grund av sitt bedrägliga beteende, så snart tidsfristen, som fastställts eller beviljats i detta syfte, har löpt ut och skattemyndigheten har utfärdat beslut om att neka återbetalningen?

Anförda unionsbestämmelser

Artikel 267 FEUF.

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, särskilt artiklarna 5.2, 8, 9 och 15.

Rådets åttonde 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 (upphävt), särskilt artiklarna 3 och 7 och bilagorna A och C.

Rådets direktiv 2006/112/EG, av den 28 november 2006, om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 170.

EU-domstolens praxis.

Anförda nationella bestämmelser

Artikel 119 i Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (lag 37/1992 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt, nedan kallad mervärdesskattelagen), särskilt punkterna 2–4 och 9.

Artikel 57 i Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (allmän förordning om genomförande av den allmänna skattelagen rörande administrativa överklaganden, antagen genom kungligt dekret 520/2005) (nedan kallad RGRT).

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 Den 30 juni 2006 och den 29 juni 2007 lämnade GE AUTO SERVICE LEASING GMBH in ansökningar om återbetalning av ingående mervärdesskatt som hade betalats av företagare eller näringsidkare som inte var etablerade i skattens geografiska tillämpningsområde, för beskattningsåren 2005 och 2006, med ett belopp som uppgick till 407 396,469 euro.
- 2 Den 19 mars 2008 utfärdade Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA de no establecidos (nationella skatteförvaltningens avdelning för mervärdesskatt för skattesubjekt som inte är etablerade i Spanien) två förelägganden och uppmanade bolaget att lämna in handlingar.
- 3 Den 12 december 2008 förklarade bolaget sin avsikt att uppfylla föreläggandena, men uppgav samtidigt att bolaget inte kunde uppfylla föreläggandena, eftersom det handlar om ett bolag utan hemvist i Spanien vilket medförde en svårighet att lämna in den begärda dokumentationen.
- 4 Den 18 februari 2009 fattade Oficina Nacional de Gestión Tributaria beslut om att avslå ansökningarna om återbetalning. Besluten grundar sig väsentligen på att bolaget har underlåtit att uppfylla föreläggandena om att inkomma med handlingar. Bolaget delgavs besluten den 21 april 2009.
- 5 Den 20 februari 2009 (efter besluten om avslag men innan delgivningen av desamma) lämnade bolaget in två handlingar, en för varje beskattningsår, i vilka bolaget förklarade att det handlade om ett tyskt bolag, vars verksamhet är tillhandahållande av bilar till spanska företag enligt leasingavtal, samt enstaka försäljningar på den spanska andrahandsmarknaden för bilar, samt att bolaget agerade utan fast etableringsställe inom skattens geografiska tillämpningsområde

och påfördes mervärdesskatt till följd av köp av fordon, vilket bolaget avsåg styrka genom att bifoga några fakturor.

- 6 GE AUTO SERVICE LEASING GMBH lämnade in en begäran om omprövning av besluten om avslag på ansökningarna om återbetalning. Bolaget medgav förseningen och anförde att det hade svarat på föreläggandena den 20 februari 2009, innan bolaget delgavs besluten om avslag på ansökan om återbetalning. Dessutom bifogade bolaget, tillsammans med begäran om omprövning, ett urval av utställda fakturor för de tillhandahållna uthyrningstjänsterna, och underströk bolagets verksamhet inom tillhandahållande av tjänster i Spanien i denna kategori.
- 7 Oficina Nacional de Gestión Tributaria utfärdade ett nytt föreläggande den 13 juli 2009, med uppmaning att bolaget skulle klargöra några aspekter, innan myndigheten avgjorde begäran om omprövning. Detta föreläggande, som delgavs GE AUTO SERVICE LEASING GMBH den 21 juli 2009, besvarades aldrig.
- 8 Den 1 februari 2010 utfärdade Oficina Nacional de Gestión Tributaria ett beslut om att lämna begäran om omprövning utan bifall, och bekräftade att återbetalning nekades på grund av bristande bevisning på uppfyllelse av de lagstadgade kraven från bolagets sida.
- 9 Klaganden var av en annan mening och lämnade in administrativa överklaganden till Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), och bifogade diverse handlingar, bland annat några fakturor avseende tillhandahållande av tjänster och leasingavtal, officiella intyg utfärdade av tyska myndigheter om dess egenskap av beskattningsbar person med rätt till avdrag och diverse periodiska mervärdesskattedeclarationer. TEAC förenade överklagandena.
- 10 Den 24 januari 2013 utfärdade TEAC ett beslut om att ogilla de administrativa överklagandena. TEAC bekräftade det kriterium som hade tillämpats av förvaltningsorganet och konstaterade att de relevanta bevisen för lämplig reglering av skattesituationen måste bifogas till det behöriga förvaltningsorganet, och stod fast vid kriteriet att fasen för ett administrativt överklagande inte är rätt tidpunkt för detta, och att bevisen borde ha bifogats i förfarandet för skattetillämpning.
- 11 Den 24 januari 2013 överklagade GE AUTO SERVICE LEASING GMBH beslutet från TEAC till den förvaltningsrättsliga avdelningen vid Audiencia Nacional. Bolaget åberopade i sin överklagan i) att omprövningsorganets restriktiva kriterium negativt påverkade den berörda partens rätt till försvar, ii) att de bevis som fanns i ärendet och som hade bifogats stämningens ansökan styrker klagandens rätt att erhålla återbetalning av mervärdesskattebeloppen, iii) att principen om skatteneutralitet har kränkts, och iv) att om det ifrågasatta begränsande kriteriet stöds, bör målet återförvisas till det administrativa förfarandet, så att bolaget får möjlighet att korrigera den bristande inlämningen av bevis.
- 12 Rättsmedlet mot förvaltningsmyndighetens beslut ogillades i sin helhet genom dom av den 22 september 2016, som väsentligen upprepade TEAC:s kriterium om

bevisbördan. Domen upprepar att företagare eller näringsidkare som inte är etablerade i Spanien kan utöva rätten till återbetalning av mervärdesskatt, men de har bevisbördan för att villkoren uppfylls, för att tillämpa återbetalningen. Det är inte möjligt att inför domstol korrigera bristande uppfyllelse av föreläggandena i det administrativa förfarandet och inte heller i fasen för den administrativaöverklagandet.

- 13 Bolaget har överklagat nämnda dom.
- 14 Överklagandet bifölls i sin helhet genom dom från Tribunal Supremo av den 10 september 2018, som upphävde beslutet från Tribunal Económico-Administrativo Central av den 24 januari 2013, som innebar ogillande av de (förenade) administrativa överklaganden som hade lämnats in mot de negativa besluten angående framställningarna med begäran om omprövning av de två besluten av den 18 februari 2009, utfärdade av Oficina Nacional de Gestión Tributaria, genom vilka bolaget nekades rätt till återbetalningen. Likaså beslutade Tribunal Supremo att återförvisa målet till den tidpunkt då den överklagade domen utfärdades, för att Audiencia Nacional skulle kunna utfärda en annan dom med beaktande av den bevisning som hade tillförts processen, och uttala sig om uppfyllelsen av de materiella rekvisiten för att bevilja den återbetalning som GE AUTO SERVICE LEASING GMBH hade ansökt om och, i så fall, uttryckligen erkänna rätten till återbetalning.

Parternas huvudsakliga argument i målet vid den nationella domstolen

- 15 Tribunales Económico-Administrativos (ekonomisk-administrativa domstolar, nedan kallade TEA:s) är förvaltningsorgan trots att deras verksamhet är av dömande art. Det är nödvändigt att först vända sig till dessa förvaltningsorgan innan man kan väcka talan vid domstolarnas förvaltningsrättsliga avdelningar. Trots att de är administrativa organ, är förfarandet vid administrativa klagomål analogt med överklagande till domstol. Dessa administrativa organ har relevanta befogenheter vad gäller parternas möjligheter att inkomma med bevisning under den fas då parterna lägger fram sin argumentation, samt skyldighet att lösa alla frågor, oavsett om de har lagts fram av parterna.
- 16 Beträffande bevisning fastställer artikel 57 i RGRT att TEA:s endast kan neka upptagning av bevis som parterna har ansökt om eller lagt fram när bevisen rör omständigheter som saknar relevans för beslutet om de yrkanden som har lagts fram i klagomålet, samtidigt som de har möjlighet att pröva bevisning som tidigare har nekats. TEA:s har dessutom möjlighet att begära alla rapporter som anses nödvändiga eller lämpliga för att pröva klagomålet.
- 17 I linje med sina tidigare domar drog Tribunal Supremo slutsatsen, vid beslut om överklagandet, att ”det inte föreligger något hinder mot att en skattskyldig person, som inte lämnade in viss bevisning för att styrka sitt yrkande under granskningsförfarandet, lägger fram bevisningen senare under domstolsförfarandet. [...]” och att klaganden kan lägga fram de bevis inför

ekonomisk-administrativa domstolar som klaganden inte lade fram inför skatteförvaltningsorganen, förutsatt att rättigheterna utövas enligt kraven på god tro, eftersom lagen inte skyddar missbruk av rättigheter. Missbruk av rättighet eller ond tro bör konstateras vederbörligen i förfarandet och vara av en sådan intensitet att det motiverar en sanktion bestående i att domstolen låter bli att pröva det yrkande som läggs fram. I detta fall finns det inte minsta ansvarstillskrivning beträffande missbruk av rättighet eller ond tro hos klagandebolaget. Tribunal Supremo erkände att det är den part som ansöker om återbetalningen som ska styrka att de materiella rekvisiten är uppfyllda för den rättighet som åberopas. I vilket fall som helst kan inte administrationens krav för att anse att rätten till återbetalning är bevisad vara oproportionerliga, överdrivna eller onödiga.

- 18 När Tribunal Supremo biföll överklagandet upphävdes den överklagade domen i den del domen ogillade överklagandet endast på grund av att det inte var möjligt att lägga fram eller åberopa sådan bevisning som inte hade lagts fram eller åberopats under förfarandet för skattetillämpning – och därmed beslutet från TEAC.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 19 För att verkställa Tribunal Supremos dom av den 10 september 2018, bör Audiencia Nacional utfärda en ny dom som ersätter den som har upphävts. Audiencia Nacional bör bedöma alla handlingar som bolaget har lagt fram, både under överklagandet inför TEAC, liksom de handlingar som har godkänts som bevis av domstolen, för att pröva om bolaget har rätt till återbetalning av mervärdesskatt i egenskap av bolag som inte är etablerat i skattens geografiska tillämpningsområde under beskattningsåren 2005 och 2006, med beloppet 407 396,469 euro.
- 20 Kärnan som ligger till grund för Tribunal Supremos beslut fokuserar på relevansen som TEA:s har när de fungerar som administrativa överklagandeinstanser, som tvingar dem att pröva alla bevis som har ansetts lämpliga, oavsett om bevisen har lagts fram av de skattskyldiga inför förvaltningsorganet, och oavsett om förfarandet för skattetillämpning kräver att de skattskyldiga ska uppfylla denna skyldighet inför skattemyndighetens förvaltningsorgan. Trots att överträdelsen av rättsordningen i första hand består av beslutet från TEAC, anser Tribunal Supremo dessutom att domen från Audiencia Nacional är rättsstridig i den mån den bekräftar TEAC:s kriterium. Tribunal Supremo anser att alla handlingar som har lagts fram inför TEAC och den förvaltningsrättsliga avdelningen vid Audiencia Nacional bör beaktas, trots att bolaget inte lämnade in handlingarna i samband med att skattemyndigheten skickade förelägganden till bolaget efter det att bolaget ansökt om återbetalningen.
- 21 Denna analys om bevisning förutsätter att alla handlingar som har lagts fram av GE AUTO SERVICE LEASING GMBH, både inför TEAC och i samband med överklagan till förvaltningsdomstol är förenliga med den mekanism som förutses

för återbetalning av mervärdesskatt. Dock anser Audiencia Nacional att, om den verkställer domen från Tribunal Supremo i dess strikta bemärkelse kommer bestämmelserna, villkoren och gränserna mycket sannolikt att överträdas, beträffande återbetalning av mervärdesskatt för personer som inte är etablerade, och som fastställdes i artikel 7 i direktiv 79/1072/CEE, en bestämmelse som är mycket lik den som anges i artikel 15.1 i gällande direktiv 2008/9, och därmed kommer Audiencia Nacional sannolikt att avvika från EU-domstolens praxis på detta område. Audiencia Nacional anser att bolaget inte lade fram och inte heller styrkte att de materiella rekvisiten var uppfyllda för rätt till återbetalning, vid den tidpunkt då bevisen borde ha lagts fram, enligt gällande bestämmelser i direktivet och framförallt när skattemyndigheten förelade och gav bolaget möjlighet att göra detta vid upprepade tillfällen. Audiencia Nacional kan inte bortse från EU:s lagstiftning eller EU-domstolens praxis vid verkställandet av domen från Tribunal Supremo.

- 22 Audiencia Nacional anser att administrationens agerande har varit oklanderligt. Vid en ofullständig ansökan tillät administrationen att den beskattningsbara personen skulle inkomma med alla nödvändiga handlingar för att kunna bevilja dess ansökan om återbetalning. Administrationen iakttog både Ley General Tributaria (den allmänna skattelagen) samt artikel 41.2 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, som för närvarande anges i artikel 6.1 i EU-fördraget. De ofullständiga handlingarna från sökanden gjorde det omöjligt för administrationen att kontrollera om det totala beloppet i ansökan stämde överens med fakturorna, med andra typer av transaktioner eller med mottagarna som gav rätt till återbetalningen. Audiencia Nacional framhåller att skattemyndigheten utfärdade beslut om avslag grundat på den information som fanns tillgänglig, och att skattemyndigheten inte kunde kontrollera om förutsättningarna var uppfyllda för rätten till avdrag.
- 23 EU-domstolens praxis har sammanfattningsvis understrukt att de beskattningsbara personernas rätt att dra av ingående skatt som de är skyldiga att betala utgör en grundläggande princip i det gemensamma mervärdesskattesystemet. Ett system med avdrag, och således återbetalningar, måste möjliggöras för att den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta personen själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör följaktligen garantera en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig.
- 24 Rätten för en beskattningsbar person, som är etablerad i en medlemsstat, att enligt direktiv 2008/9 och 79/1072/EEG få den mervärdesskatt som denne erlagt i en annan medlemsstat återbetald motsvaras av den beskattningsbara personens rätt enligt direktiv 2006/112 att dra av ingående mervärdesskatt i sin egen medlemsstat, vilket framgår av EU-domstolens domar av den 25 oktober 2012, Daimler och Widex, C-318/11 och C-319/11, EU:C2012:666, (41), och av den 21 mars 2018, C-533/16, (36).

- 25 Det faktum att det inte föreligger någon väsentlig skillnad mellan rätten till avdrag för beskattningsbara personer som inte är etablerade, jämfört med beskattningsbara personer inom den egna medlemsstaten, gör svaret från EU-domstolen mer relevant. Om rätten till återbetalning för en etablerad person och en person som inte är etablerad vilar på samma grund, har de inga större skillnader än formaliteterna. Om Tribunal Supremos kriterium är rätt bör möjligheten medges för en beskattningsbar person att bifoga handlingar för att styrka rättigheten vid vilken tidpunkt som helst, även efter det att förvaltningsorganet har fattat beslut, utan någon som helst tidsgräns och vid sidan av vad administrationen och den enskilde eventuellt kan ha gjort.
- 26 I allmänhet, för att rätten till avdrag ska kunna förverkligas, ska den beskattningsbara personen inneha en faktura utfärdad i enlighet med vad som fastställs i artiklarna 220 till 236 och artiklarna 238 till 240 i direktiv 2006/112, EU-domstolens dom av den 19 oktober 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, (40).
- 27 I princip kan inte de formella rekvisiten utgöra ett hinder för fullständigt avdrag av skatten. Även om det stämmer att medlemsstaterna kan fastställa andra bestämmelser, i enlighet med artikel 22.8 i sjätte direktivet, i syfte att uppnå riktig uppörd av skatten och förebygga skattebedrägeri, ska medlemsstaterna inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften och därmed systematiskt äventyra rätten till avdrag av mervärdesskatt, som utgör en grundläggande princip i det gemensamma mervärdesskattesystemet som har fastställts av EU på området och som redan erkändes i dom av den 18 december 1997, *Molenheide* med flera, förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, REG. P. I-7281, (47).
- 28 Audiencia Nacional anser, i strid med domen från Tribunal Supremo, att EU-domstolen redan har löst frågan och stängt möjligheten till att denna rättighet utövas utan tidsgräns. I EU-domstolens domar av den 21 juni 2012, C-294/11 (29), av den 21 mars 2018, C-533/16 (46) och av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt (33), fastställdes att möjligheten att utöva rätten att dra av mervärdesskatten utan tidsgräns skulle strida mot principen om rättssäkerhet, som kräver att den beskattningsbara personens skattesituation inte kan ifrågasättas på obestämd tid, när det gäller personens rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten. En annan lösning, som den som öppnas upp genom verkställande av domen från Tribunal Supremo, kan leda till att diskussionen förblir öppen på obestämd tid.
- 29 Beträffande tillfället då nödvändig information ska läggas fram för att komplettera fakturorna, har EU-domstolen, i dom av den 8 maj 2013, C-271/12, (35), uttalat sig mot att fakturan kan kompletteras efter det att skattemyndigheten har fattat beslut om avslag av rätten att dra av mervärdesskatten, eftersom detta hindrar säkerställandet av den korrekta uppörden och kontrollen av mervärdesskatten. EU-domstolens dom av den 26 april 2018 (C-81/17) (38) har bekräftat detta.

- 30 Beträffande svarandens eventuella oaktsamma eller bedrägliga beteende, påminner Audiencia Nacional om EU-domstolens dom på mervärdesskattens område av den 26 april 2018, C-81/17 (49) enligt vilken ”en administrativ sanktionsavgift skulle bland annat kunna komma att tillämpas mot en beskattningsbar person (...)”. På samma sätt utgör en nekad rättighet eller förmån, med anledning av att omständigheter som innebär missbruk eller bedrägeri är för handen, helt enkelt konsekvensen av att det konstaterats att i fall av bedrägeri eller förfarandemissbruk är de objektiva villkor som uppställs för att få den sökta förmånen inte uppfyllda i verkligheten, och således krävs ingen särskild rättslig grund för att neka en rättighet eller förmån i ett sådant fall, enligt EU-domstolens domar av den 14 december 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, (56); Halifax, (93), och av den 4 juni 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, (28) eller av den 22 november 2017, C-251/16 (32).
- 31 Alltså, det faktum att man befinner sig i situationen att verkställa vad som har beslutats av Tribunal Supremo, vilket uppenbarligen strider mot EU:s lagstiftning och rättspraxis, är det som motiverar att denna fråga läggs fram av Audiencia Nacional. Audiencia Nacional uppger att en analog situation uppstod i den nationella processrätten, i samband med tolkning och tillämpning av rättspraxis från Tribunal Supremos civilrättsliga avdelning, angående begränsningen av avtalets återgång som är kopplad till förklaringen om att ett avtal mellan en konsument och en näringsidkare är oskäligt, i enlighet med artikel 6.1 i rådets direktiv 93/13/EEG, av den 5 april 1993. Högsta domstolens doktrin rättades av EU-domstolens dom av den 21 december 2016, C-154/15 och C-307/15.