

Sag C-746/22

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

6. december 2022

Forelæggende ret:

Fővárosi Törvényszék (Ungarn)

Afgørelse af:

18. november 2022

Sagsøger:

Slovenské Energetické Strojárne A. S.

Sagsøgt:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(direktoratet for klager ved de nationale told-, skatte- og afgiftsmyndigheder, Ungarn)

Hovedsagens genstand

Skatteretlig forvaltningssag.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

For det første skal det fastslås, om en national bestemmelse, som med henblik på vurderingen af en anmodning om tilbagebetaling af moms ikke tillader, at ansøgeren under anmodningsfasen gør nye omstændigheder gældende eller påberåber sig nye beviser, som vedkommende kendte til inden afgørelsen fra myndigheden i første instans, men ikke forelagde eller påberåbte sig på trods af skatte- og afgiftsmyndighedens opfordring hertil, medfører en materiel begrænsning, som går ud over betingelserne for indsigelser i artikel 23, stk. 2, i Rådets direktiv 2008/9/EF.

For det andet skal det fastslås, om den frist på en måned, der er fastsat i artikel 20, stk. 2, i Rådets direktiv 2008/9/EF, er en præklusiv frist, og om den i så fald er i overensstemmelse med de relevante EU-retlige principper og bestemmelser.

For det tredje skal fastslås, om en national bestemmelse, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden indstiller proceduren, såfremt den ansøgende afgiftspligtige person ikke efterkommer en opfordring fra skatte- og afgiftsmyndigheden eller ikke opfylder sin berigtigelsesforpligtelse, og det i mangel heraf ikke er muligt at vurdere anmodningen, er forenelig med artikel 23, stk. 1, i Rådets direktiv 2008/9/EF.

Retsgrundlag: artikel 267 TEUF.

Præjudicielle spørgsmål

1. Skal artikel 23, stk. 2, i Rådets direktiv 2008/9/EF om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (herefter »direktiv 2008/9«), fortolkes således, at en national bestemmelse – nærmere bestemt § 124, stk. 3, i az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (lov nr. CLI af 2017 om skatteforvaltning, herefter »skatteforvaltningsloven«) – er i overensstemmelse med betingelserne for indsigelser i dette direktiv, når bestemmelsen med hensyn til vurderingen af anmodninger om tilbagebetaling af moms i henhold til Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) ikke tillader, at ansøgeren under anmodningsfasen gør nye omstændigheder gældende eller påberåber sig eller fremlægger nye beviser, som vedkommende kendte til inden afgørelsen fra myndigheden i første instans, men ikke forelagde dem eller påberåbte sig dem på trods af skatte- og afgiftsmyndighedens opfordring hertil, og medfører den således en materiel begrænsning, der går ud over de formelle betingelser for frister i direktiv 2008/9?
2. Indebærer et bekræftende svar på det første spørgsmål, at den frist på en måned, der er fastsat i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9/EF, skal anses for en præklusiv frist? Er dette i overensstemmelse med adgangen til effektiv domstolsbeskyttelse og til en upartisk domstol som fastsat i artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«) og i momsdirektivets artikel 167, 169 og 170 og artikel 171, stk. 1, og med princippet om afgiftsneutralitet, med effektivitetsprincippet og med proportionalitetsprincippet som opstillet af Den Europæiske Unions Domstol?
3. Skal artikel 23, stk. 1, i direktiv 2008/9 om hel eller delvis afvisning af tilbagebetalingsanmodningen fortolkes således, at en national bestemmelse – nærmere bestemt skatteforvaltningslovens § 49, stk. 1, litra b) – er i overensstemmelse hermed, når den nationale bestemmelse fastsætter, at

skatte- og afgiftsmyndigheden indstiller proceduren, såfremt den ansøgende afgiftspligtige person ikke efterkommer en opfordring fra skatte- og afgiftsmyndigheden eller ikke opfylder sin berigtigelsesforpligtelse, og det i mangel heraf ikke er muligt at vurdere anmodningen, uden at proceduren viderebehandles af egen drift?

Anførte EU-retlige forskrifter

- Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (EUT 2012, C 326, s. 391): artikel 47
- Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1; berigtiget i EUT 2007, L 335, s. 60, og i EUT 2015, L 323, s. 31) (momsdirektivet): artikel 167, 169 og 170 og artikel 171, stk. 1
- Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT 2008, L 44, s. 23) (direktiv 2008/9): artikel 1, artikel 20, stk. 1 og 2, artikel 21, artikel 23, stk. 1 og 2, artikel 26 og artikel 29, stk. 1 og 2
- Domstolens praksis: bl.a. dom af 10. april 1984, von Colson og Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, og af 2. maj 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354

Anførte nationale forskrifter

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«): § 251/C, stk. 2, § 251/E, stk. 1 og 2, § 251/F, stk. 1-4, § 251/G, stk. 1 og 2, § 251/H, stk. 1 og 2, og § 251/I, stk. 1-4
- Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (lov nr. CLI af 2017 om skatteforvaltning) (skatteforvaltningsloven): § 9, § 49, stk. 1, litra b), og § 124
- A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (lov nr. I af 2017 om forvaltningsretlige tvister, herefter »lov om forvaltningsretlige tvister«): § 78, stk. 4

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren er et kommercielt selskab efter slovakisk ret, der udøver sin virksomhed inden for energisektoren, hvor den producerer varmeanlæg og

markedsfører både disse anlæg og deres komponenter, og desuden udfører ingeniørarbejder i forbindelse med kraftværker. I juni 2020 begyndte sagsøgeren at udføre installations- og monteringsarbejder i Ungarn på grundlag af en aftale indgået med det ungarske selskab Budapesti Erőmű Zrt. Til dette formål købte det forskellige goder og tjenesteydelser i Ungarn. I denne forbindelse anmodede sagsøgeren, i sin egenskab af afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat i EU, nærmere bestemt i Slovakiet, ved skrivelse af 18. februar 2021 i henhold til momslovens § 244 og på grundlag af 19 fakturaer om tilbagebetaling af 37 013 654 forint (HUF) i moms af goder og tjenesteydelser i Ungarn i perioden fra den 1. januar til den 31. december 2020.

- 2 Ved forvaltningsakt af 22. februar opfordrede Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (første direktorat for skatter og afgifter ved de nationale told-, skatte- og afgiftsmyndigheder, Ungarn, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans«), idet den ikke så sig i stand til at træffe en afgørelse på grundlag af de oplysninger, den havde til rådighed, sagsøgte til at forelægge oplysninger som omhandlet i momslovens § 251/F, stk. 1. Nærmere bestemt opfordrede den sagsøgte til inden for en frist på en måned fra meddelelsen af forvaltningsakten at forelægge både fakturaer og de kontrakter og bestillinger, som fakturaerne var baseret på, idet disse ikke havde været vedlagt den oprindelige anmodning, men var nødvendige for vurderingen af denne, og til desuden at forelægge en erklæring fra sagsøgeren med oplysninger om, til hvilket formål og for hvem sagsøgeren havde aftalt de ydelser, som fremgik af fakturaerne, og hvilken forbindelse de havde til sagsøgerens økonomiske virksomhed. Skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans tilsendte sagsøgeren forvaltningsakten pr. e-mail, og sagsøgeren bekræftede at have modtaget den.
- 3 Ved afgørelse af 6. maj 2021 indstillede skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans i medfør af skatteforvaltningslovens § 49, stk. 1, litra b), den procedure, der var indledt ved sagsøgerens anmodning, og angav, at sagsøgeren ikke havde opfyldt sin forpligtelse til at forelægge oplysninger, selv om selskabet var blevet opfordret hertil, og at det som følge heraf ikke var muligt at fastslå de præcise faktiske omstændigheder ved hjælp af de oplysninger, som denne myndighed havde til rådighed.
- 4 Sagsøgeren gjorde indsigelse mod afgørelsen i første instans og efterkom samtidig opfordringen til at forelægge oplysninger for skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans, idet selskabet indgav den dokumentation, der blev krævet i forvaltningsakten.
- 5 Sagsøgte, som behandlede indsigelsen, stadfæstede afgørelsen i første instans ved afgørelse af 20. juli 2021. Sagsøgte anførte, at sagsøgeren ikke havde efterkommet opfordringen til berigtigelse, inden selskabet blev underrettet om afgørelsen i første instans, og ikke havde forelagt den påkrævede dokumentation inden for fristen, hvorfor det ikke havde været muligt at fastslå, om sagsøgeren havde ret til tilbagebetaling af afgiften. Sagsøgte henviste til, at skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, der fastsætter, at »medmindre der foreligger en ugyldighedsgrund, er det i

forbindelse med en indsigelse og den procedure, der er indledt ved denne indsigelse, ikke muligt at gøre nye omstændigheder gældende eller påberåbe sig nye beviser, som den indsigelsesberettigede kendte til inden afgørelsen i første instans uden at forelægge disse beviser eller påberåbe sig disse omstændigheder på trods af at være blevet opfordret hertil af skatte- og afgiftsmyndigheden«. I den forvaltningsakt, hvori sagsøgeren blev opfordret til at forelægge oplysninger, havde skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans gjort sagsøgeren opmærksom på dette forbud mod at gøre nye omstændigheder gældende. I lyset heraf og henset til bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, fastslog sagsøgte, at det i indsigelsesproceduren ikke var muligt at tage hensyn til den dokumentation og de oplysninger, som sagsøgeren havde indgivet.

- 6 Sagsøgeren har anlagt søgsmål til prøvelse af sagsøgtes afgørelse ved Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn).

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 7 **Sagsøgeren** har gjort gældende, at skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, ikke finder anvendelse på en procedure for tilbagebetaling af moms. Efter sagsøgerens opfattelse fastsætter direktiv 2008/9 på udtømmende vis de materielle og processuelle bestemmelser om proceduren for tilbagebetaling af moms, hvorfor skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, udgør en materiel begrænsning, eftersom denne bestemmelse udelukker forelæggelse af nye beviser i indsigelsesfasen og under den procedure, der indledes ved indsigelsen (herefter »forbuddet mod at gøre nye omstændigheder gældende«).
- 8 Sagsøgeren har gjort gældende, at artikel 23, stk. 2, i direktiv 2008/9, som giver mulighed for at gøre indsigelse, fastsætter, at betingelserne med hensyn til form og frister for at gøre indsigelse i proceduren for tilbagebetaling af moms fastlægges ved de af tilbagebetalingsmedlemsstaten vedtagne bestemmelser. Imidlertid giver direktiv 2008/9 herudover intet grundlag for nogen materiel begrænsning med hensyn til indsigelser, hverken udtrykkeligt eller ved en henvisningsbestemmelse, hvorfor den materielle begrænsning i ungarsk lovgivning, hvorefter der i forbindelse med indsigelsen ikke kan gøres nye omstændigheder gældende eller påberåbes nye beviser, som sagsøgeren kendte til inden vedtagelsen af afgørelsen i første instans, ikke finder anvendelse på sagsøgeren.
- 9 Ifølge sagsøgeren tilsidesætter begrænsningen af indsigelsen i ungarsk lovgivning den ikke-præklusive karakter af fristen for berigtigelse på en måned, eftersom ansøgeren om tilbagebetaling, når afgørelsen i første instans er vedtaget, men inden vedtagelsen af den endelige afgørelse, ikke kan gøre den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed opmærksom på nye omstændigheder eller nye beviser, som, selv om de allerede forelå under proceduren i første instans, ikke blev forelagt af ansøgeren af en grund, der kan tilregnes dennes egen skyld. Derimod fastsætter artikel 26 i direktiv 2008/9 og momslovens § 251/I, stk. 4, kun den retsvirkning af

ansøgerens manglende overholdelse af fristen for berigtigelse, at hvis denne ikke efterkommer opfordringen til berigtigelse inden for fristen, har vedkommende ikke ret til at kræve renter af det beløb, som skal betales af tilbagebetalingsmedlemsstaten, medmindre myndighederne kommer i restance.

- 10 Sagsøgeren har endvidere gjort gældende, at hverken artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 eller den bestemmelse, der gennemfører denne i ungarsk lovgivning, momslovens § 251/F, stk. 4, kvalificerer fristen på en måned som præklusiv, hvorfor en manglende overholdelse af fristen ikke kan medføre, at sagsøgeren endegyldigt fortaber sin ret til tilbagebetaling af afgiften. I denne forstand har sagsøgeren desuden gjort gældende, at selskabet efter udløbet af denne frist fortsat har ret til i forbindelse med indsigelsen at forelægge den dokumentation, der ligger til grund for dets anmodning om tilbagebetaling af moms og er blevet erklæret nødvendig af skatte- og afgiftsmyndigheden.
- 11 Endelig har sagsøgeren gjort gældende, at sagsøgte under disse omstændigheder ikke var berettiget til at indstille proceduren.
- 12 **Sagsøgte** har gjort gældende, at skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, også finder anvendelse på vurderingen af anmodninger om tilbagebetaling af moms. Det er sagsøgtes opfattelse, at denne bestemmelse ikke gør det i praksis umuligt eller urimeligt vanskeligt at udøve rettigheder i henhold til EU-retten, idet denne bestemmelse blot har til formål at forhindre en for lang varighed af indsigelsesprocedurene.
- 13 Ifølge sagsøgte er ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet ikke blevet tilsidesat. Sagsøgte har endvidere gjort gældende, at i modsætning til, hvad sagsøgeren har anført, foretager sidste del af afgørelsen i første instans ikke en sondring mellem de formelle og materielle bestemmelser om indsigelser, idet den derimod henviser til bestemmelserne om den måde, hvorpå der kan gøres indsigelse, og begrænsningerne af retten til indsigelse. På baggrund heraf er det sagsøgtes opfattelse, at den ungarske bestemmelse er i overensstemmelse med EU-retten og de af Domstolen opstillede retsprincipper, og at princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet dermed ikke er blevet tilsidesat.
- 14 Sagsøgte har gjort gældende, at fristen for at forelægge supplerende oplysninger på en måned i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 ikke er præklusiv, idet sagsøgeren i forbindelse med den manglende overholdelse af fristen kunne have indgivet en anmodning om dispensation fra præklusionen.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 15 Med anmodningen om præjudiciel afgørelse til Domstolen ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 23, stk. 2, i direktiv 2008/9 er til hinder for det forbud mod at gøre nye omstændigheder gældende, som er fastsat i skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, og om dette forbud udgør en tilsidesættelse

af de EU-retlige principper vedrørende indsigelser, eftersom EU-retten tillader forelæggelse af beviser på ethvert tidspunkt, indtil den endelige afgørelse træffes.

- 16 Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om fristen for berigtigelse på en måned, sammenholdt med anvendelsen af forbuddet mod at gøre nye omstændigheder gældende i skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, er en præklusiv frist, for så vidt som de erklæringer, den dokumentation og efterfølgende de beviser, der forelægges som supplement samtidig med indsigelsen, ikke længere skal tages i betragtning af den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed.
- 17 Endelig ønsker den forelæggende ret oplyst, om skatte- og afgiftsmyndigheden i proceduren for tilbagebetaling af moms er berettiget til at indstille proceduren under de beskrevne omstændigheder.
- 18 Hvad angår **det første præjudicielle spørgsmål** bemærker den forelæggende ret, at sagsøgeren i den foreliggende sag ikke efterkom skatte- og afgiftsmyndighedens opfordring til at forelægge oplysninger under proceduren i første instans, men efter meddelelsen af afgørelsen i første instans vedhæftede de oplysninger og den dokumentation, der blev krævet i opfordringen, som bilag til indsigelsen mod denne afgørelse til skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans. Alligevel afviste sidstnævnte at tage hensyn til disse oplysninger og denne dokumentation, hvilket blev begrundet med skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3. Som den forelæggende ret bemærker, fastsætter direktiv 2008/9 imidlertid ikke, at det i tilfælde af manglende overholdelse af fristen på en måned for at forelægge de supplerende oplysninger, som tilbagebetalingsmedlemsstaten har krævet, er muligt at undlade at tage hensyn til de forelagte oplysninger. Den forelæggende ret tilføjer, at bestemmelserne om indsigelser i direktiv 2008/9 heller ikke indeholder et forbud mod at gøre nye omstændigheder gældende som det, der er fastsat i skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3.
- 19 Den forelæggende ret henviser til sagen *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18) og bemærker, at de faktiske omstændigheder i denne sag kun adskiller sig fra den foreliggende sag ved, at den ungarske forvaltningsprocedure består af to faser, og at forbuddet i ungarsk ret mod at gøre nye omstændigheder gældende som fastsat i skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, udtrykkeligt finder anvendelse allerede på forvaltningsproceduren i anden instans.
- 20 Efter den forelæggende rets opfattelse skal sagsøgerens rettigheder i henhold til direktiv 2008/9 overholdes på tidspunktet for vurderingen af anmodninger om tilbagebetaling af moms i henhold til momsdirektivet, idet sagsøgeren er omfattet af det personelle anvendelsesområde for direktiv 2008/9.
- 21 I denne henseende er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt adgangen til effektiv domstolsbeskyttelse og til en upartisk domstol som sikret ved chartrets artikel 47 tilsidesættes ved, at retten for parterne i proceduren til at påberåbe sig beviser og forelægge beviser begrænses i ungarsk lovgivning ved forbuddet mod at gøre nye omstændigheder gældende i procedurer for indsigelse. Som følge af

forbuddet mod at gøre nye omstændigheder gældende er det ikke muligt at forelægge nye omstændigheder eller beviser, hvilket åbenbart har betydning for den afgørelse, der træffes af skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans, som gennemfører indsigelsesproceduren, og for det endelige resultat af den sag, som indledes ved det forvaltningsretlige søgsmål, der kan anlægges til prøvelse af denne afgørelse.

- 22 I denne sammenhæng finder den forelæggende ret det ligeledes relevant, at § 78, stk. 4, i lov om forvaltningsretlige tvister, som fastsætter reglerne for proceduren for forvaltningsretlige tvister i Ungarn, også indeholder en bestemmelse, hvorefter »sagsøgeren eller den berørte person kan påberåbe sig omstændigheder, som, selv om de forelå, da den tidligere forvaltningsprocedure blev gennemført, ikke blev vurderet i denne procedure, såfremt forvaltningsmyndigheden ikke tog dem i betragtning i den tidligere forvaltningsprocedure, selv om de blev gjort gældende, eller såfremt sagsøgeren eller den berørte person uden egen skyld ikke kendte til dem, og de uden dennes egen skyld ikke kunne være blevet gjort gældende«. Med andre ord omfatter forbuddet mod at gøre nye omstændigheder gældende også forvaltningsretlige tvister.
- 23 I denne henseende ønsker den forelæggende ret ligeledes oplyst, om forbuddet mod at gøre nye omstændigheder gældende er forholdsmæssigt og i overensstemmelse med de betingelser, der sikrer en retfærdig procedure, henset til det forhold, at det kan medføre en materiel begrænsning af den ret til at gøre indsigelse, der er tillagt den afgiftspligtige person som en grundlæggende processuel garanti.
- 24 Hvad angår **det andet præjudicielle spørgsmål** henviser den forelæggende ret ligeledes til Domstolens dom i sagen Sea Chefs Cruise Services (C-133/18), der havde samme genstand som det andet præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag.
- 25 Den forelæggende ret præciserer, at spørgsmålet om foreneligheden af skatteforvaltningslovens § 124, stk. 3, med direktiv 2008/9 opstår, fordi anvendelsen af denne bestemmelse på proceduren for tilbagebetaling af moms kan have den virkning, at fristen på en måned bliver præklusiv på tidspunktet for afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans, eftersom det, når denne afgørelse er truffet, ikke længere er muligt at forelægge beviser, som ansøgeren, på trods af at kende til dem, ikke gjorde skatte- og afgiftsmyndigheden opmærksom på inden dette tidspunkt som følge af egen skyld.
- 26 Med hensyn til **det tredje præjudicielle spørgsmål** bemærker den forelæggende ret, at direktiv 2008/9 kun fastsætter, at der kan træffes afgørelse om at imødekomme eller afvise tilbagebetalingsanmodningen, men ikke giver mulighed for at indstille proceduren. Den forelæggende ret tilføjer, at momsloven, som gennemfører dette direktiv, heller ikke fastsætter en mulighed for at indstille proceduren. I henhold til momslovens § 251/C, stk. 2, skal skatte- og afgiftsmyndigheden, såfremt anmodningen er indgivet inden for fristen,

realitetsbehandle den pågældende anmodning. Med andre ord kræver både direktiv 2008/9 og momsloven, at der skal træffes realitetsafgørelse.

- 27 Den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed har i den foreliggende sag derimod anvendt bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 49, stk. 1, litra b), om indstilling af proceduren hvilket giver den forelæggende ret anledning til tvivl om, hvorvidt bestemmelsen i direktiv 2008/9, som kræver, at der træffes afgørelse om at imødekomme eller afvise anmodningen om tilbagebetaling af moms, er til hinder for, at den nationale myndighed i forbindelse med tilbagebetaling af moms træffer afgørelse om at indstille proceduren.

ARBEJDSDOKUMENT