

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 9 september 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Åttonde direktivet 79/1072/EEG – Artiklarna 3, 6 och 7 – Regler om återbetalning av mervärdesskatt – Skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium – Neka återbetalning av ingående mervärdesskatt – Handlingar som styrker rätten till återbetalning – Bestyrkande handlingar har inte ingetts inom den föreskrivna fristen”

I mål C-294/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Audiencia Nacional (Centrala överdomstolen, Spanien) genom beslut av den 5 mars 2020, som inkom till domstolen den 1 juli 2020, i målet

GE Auto Service Leasing GmbH

mot

Tribunal Económico Administrativo Central,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešić samt domarna E. Juhász (referent) och C. Lycourgos,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- GE Auto Service Leasing GmbH, genom A. Azpeitia Gamazo och A. Albarrán Jiménez, abogados,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García och M.J. Ruiz Sánchez, båda i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek, O. Serdula och J. Vlášil, samtliga i egenskap av ombud,
- Estlands regering, genom N. Grünberg, i egenskap av ombud,

- Greklands regering, genom M. Tassopoulou, S. Trekli och G. Avdikos, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och J. Jokubauskaitis, 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 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 (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) (nedan kallat åttonde mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan GE Auto Service Leasing GmbH (nedan kallat Auto Service) och Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden, Spanien) angående beslutet att inte återbetala den mervärdesskatt som bolaget har erlagt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte mervärdesskattedirektivet

3 Artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/18/EG av den 14 februari 2006 (EUT L 51, 2006, s. 12) (nedan kallat sjätte direktivet) har följande lydelse:

- ”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.
2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:
 - a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.
 - b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.
 - c) Mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a och 6.3.
3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:
 - a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2 och som bedrivs i något

annat land och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium.

b) Transaktioner som är undantagna enligt artiklarna 14.1 i, 15 och 16.1 B–D eller enligt punkt 16.2.

c) Någon av de transaktioner som är undantagna enligt artikel 13 B a och 13 B d punkterna 1–5, då kunden är etablerad utanför gemenskapen eller då dessa transaktioner är direkt kopplade till varor avsedda att exporteras till ett land utanför gemenskapen.

...”

4 I artikel 28f i direktivet föreskrivs följande:

”...

4. Den återbetalning av mervärdesskatt som avses i punkt 3 skall ske

– till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium men som är etablerade i en annan medlemsstat, i enlighet med de genomföranderegler som fastställs i [åttonde mervärdesskattedirektivet],

...”

Åttonde mervärdesskattedirektivet

5 I artikel 2 i åttonde mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Varje medlemsstat skall till varje skattskyldig som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs nedan, återbetala all mervärdesskatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium eller som debiterats med anledning av import till landet, i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i [sjätte mervärdesskattedirektivet] eller för tillhandahållande av sådana tjänster som avses i artikel 1 b.”

6 I artikel 3 i direktivet anges följande:

”För att komma i fråga för återbetalning skall varje skattskyldig person som avses i artikel 2 och som inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses tillhandahållna i det landets territorium göra följande:

a) Till den behöriga myndighet som avses i artikel 9 första stycket lämna en ansökan utformad enligt den förlaga som ingår i bilaga A samt bifoga fakturor eller importhandlingar i original. Medlemsstaterna skall tillhandahålla sökandena skriftliga upplysningar som i vart fall skall innehålla de uppgifter som anges i bilaga C.

b) Förete bevis, i form av ett intyg utfärdat av behörig myndighet i den stat i vilken han är etablerad, om att han betraktas som skattskyldig vad gäller mervärdesskatt i den staten. Då den behöriga myndighet som avses i artikel 9 första stycket redan innehar sådant intyg, skall den skattskyldiga personen inte vara tvungen att förete nytt intyg under en tid av ett år från den dag då det första intyget utfärdades av myndigheten i den stat i vilken han är etablerad. Medlemsstaterna får inte utfärda sådana intyg till skattskyldiga personer som åtnjuter skattebefrielse i enlighet med artikel 24.2 i [sjätte mervärdesskattedirektivet].

c) Skriftligen intyga att han inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i landets territorium under den period som avses i artikel 7.1 första stycket första och andra meningarna.

d) Åta sig att återbetala varje belopp som felaktigt utbetalats.”

7 Artikel 4 i direktivet har följande lydelse:

”För att kunna komma i fråga för återbetalning skall varje skattskyldig person som avses i artikel 2 som inte inom landets territorium har tillhandahållit några andra varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet än sådana tjänster som avses i artikel 1 a och b

a) uppfylla de krav som fastställs i artikel 3[a], b och d,

...”

8 Artikel 6 i direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får inte ålägga de skattskyldiga personer som avses i artikel 2 någon annan förpliktelse, förutom dem som avses i artiklarna 3 och 4, än att i särskilda fall lämna de uppgifter som är nödvändiga för att bestämma huruvida ansökan om återbetalning är berättigad.”

9 I artikel 7 i åttonde mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Den ansökan om återbetalning som föreskrivs i artiklarna 3 och 4 skall hänföra sig till inköp av varor eller tjänster som fakturerats eller till import som genomförts under en period av minst tre månader och högst ett kalenderår. Ansökningarna får dock hänföra sig till en kortare period än tre månader, om denna period utgör återstoden av ett kalenderår. Sådana ansökningar får även hänföra sig till fakturor eller importhandlingar som inte omfattas av tidigare ansökningar och som gäller transaktioner som genomförts under kalenderåret i fråga. Ansökningarna skall lämnas till den behöriga myndighet som avses i artikel 9 första stycket inom sex månader efter utgången av det kalenderår då skatt togs ut.

...

3. Den behöriga myndighet som avses i första punkten i artikel 9 skall stämpla varje faktura eller införselhandling för att förhindra att de används för ytterligare ansökan och skall återlämna dem inom en månad.

4. Beslut i anledning av ansökan om återbetalning skall meddelas inom sex månader från den dag då ansökan, åtföljd av alla nödvändiga handlingar som krävs enligt detta direktiv för behandling av ansökan, lämnats till den behöriga myndighet som avses i punkt 3. Återbetalning skall göras före slutet av den ovannämnda perioden, på sökandens begäran antingen i den återbetalande medlemsstaten eller den stat i vilken han är etablerad. I det senare fallet skall de avgifter banken begär för överföringen betalas av den sökande.

Skälen för att avslå en ansökan skall anges. Överklagande av beslut som innebär avslag får ske till behöriga myndigheter i medlemsstaten i fråga, på samma sätt och inom samma tidsfrister som gäller för motsvarande överklagande av skattskyldiga personer som är etablerade i denna stat.

...

Direktiv 2006/112/EG

10 I artiklarna 411 och 413 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) föreskrivs att detta direktiv upphäver sjätte mervärdesskattedirektivet och träder i kraft den 1 januari 2007.

Direktiv 2008/9/EG

11 Det framgår av artikel 28.1 och 28.2 i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112 av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, 2008, s. 23) att direktiv 2008/9 är tillämpligt på återbetalningsansökningar som lämnats in efter den 31 december 2009 och att direktivet upphäver åttonde mervärdesskattedirektivet från och med den 1 januari 2010.

Spanskrätt

12 I artikel 119 i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lag 37/1992 om mervärdesskatt) av den 28 december 1992 (BOE nr 312 av den 29 december 1992, s. 44247), med rubriken "Särskilda bestämmelser för återbetalning till vissa företagare eller näringsidkare som inte är etablerade inom det territorium där mervärdesskatt tillämpas", föreskrivs följande:

"1. Företagare eller näringsidkare som inte är etablerade inom det territorium där mervärdesskatt tillämpas, för vilka villkoren i följande stycke är uppfyllda, får utöva rätten till återbetalning av den mervärdesskatt som de har erlagt eller, i förekommande fall, som har övervältrats på dem inom detta territorium, i enlighet med bestämmelserna i denna artikel.

...

2. Villkoren för utövande av den rätt till återbetalning som avses i denna artikel är följande:

1.º Att de företagare eller näringsidkare som avser att utnyttja rätten till återbetalning är etablerade i gemenskapen, på Kanarieöarna, i Ceuta eller Melilla, eller inom ett annat tredjeteritorium.

...

2.º Att [företagare eller näringsidkare] under den period som ansökan avser inte inom det territorium där mervärdesskatt tillämpas har utfört andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som är föremål för mervärdesskatt än de som anges nedan:

- a) leverans av varor och tillhandahållande av tjänster för vilka mottagaren är en skattskyldig person i enlighet med artikel 84.1 leden 2, 3 och 4 i denna lag.
- b) transporttjänster och tjänster som har samband med transporter och som är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artiklarna 21, 23, 24 och 64 i denna lag.

...

8. Ansökningar om återbetalning får endast avse omedelbart föregående år eller kvartal.

Ansökningar om återbetalning avseende en kortare period kan emellertid tas upp till prövning under förutsättning att den aktuella perioden löper ut den 31 december motsvarande år.

9. Skattemyndigheten får kräva att berörda parter inkommer med de uppgifter och den bevisning som krävs för att kunna bedöma huruvida de framställda ansökningarna om återbetalning är välgrundade och särskilt för att korrekt fastställa återbetalningsbeloppet i enlighet med punkterna 4 och 5 i denna artikel.

...”

13 I artikel 112 i Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (lag 30/1992 om det rättsliga systemet för förvaltningsmyndigheter och om det allmänna förvaltningsförfarandet) av den 26 november 1992, som numera återfinns i artikel 118 i Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (lag 39/2015 om det gemensamma förvaltningsförfarandet för förvaltningsmyndigheter) av den 1 oktober 2015 (BOE nr 236 av den 2 oktober 2015, s. 89343), anges att det inte är möjligt ”att vid prövning av ett ärende beakta omständigheter, handlingar eller argument som sökanden hade kunnat framlägga men inte har framlagt, i samband med sina yttranden” och det preciseras att ”prövning av viss bevisning ... inte [kan] begäras om skälet till att denna inte framlades under det förfarande som föregick antagandet av det angripna beslutet kan tillskrivas den berörda personen”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Auto Service är ett bolag med säte i Tyskland som den 30 juni 2006 och den 29 juni 2007 inkom till Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos (nationella skattekontoret – mervärdesskatt för skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landet, Spanien) (nedan kallad den spanska skattemyndigheten) med ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt som betalats av företagare eller näringsidkare som inte är etablerade inom det territorium där mervärdesskatt tillämpas under räkenskapsåren 2005 och 2006 med ett belopp på totalt 407 396,469 euro.

15 Den 19 mars 2008 skickade den spanska skattemyndigheten två skrivelser med begäran om upplysningar till Auto Service i syfte att bolaget skulle inkomma med originalen till de fakturor på grundval av vilka Auto Service begärde återbetalning och lämna myndigheten närmare uppgifter om de transaktioner som hade genomförts i Spanien och om användningen av de förvärvade varor och tjänster som avsågs i ansökan om återbetalning.

16 Auto Service angav den 12 december 2008 till den spanska skattemyndigheten att bolaget

vidhöll sin ansökan om återbetalning, men att bolaget hade svårt att inge de begärda handlingarna.

17 Genom beslut av den 18 februari 2009, som delgavs Auto Service den 21 april 2009, avslog den spanska skattemyndigheten bolagets ansökningar om återbetalning. Auto Service angav den 20 februari 2009 till myndigheten att det var ett tyskt företag som bedrev verksamhet i form av leverans av bilar till spanska företag i enlighet med leasingavtal samt i enstaka fall försäljning av begagnade fordon i Spanien. Till denna förklaring fogades vissa verifikationer för fakturor.

18 Auto Service begärde omprövning av besluten att avslå ansökningarna om återbetalning och bifogade fakturor som utfärdats för de tillhandahållna uthyrningstjänsterna, men inte för samtliga fakturor som låg till grund för ansökningarna om återbetalning, samtidigt som bolaget medgav att svaret på begäran om upplysningar hade inletts sent men påpekade att detta under alla omständigheter hade skett innan bolaget delgavs besluten.

19 Innan den spanska skattemyndigheten tog ställning till begäran om omprövning skickade myndigheten den 13 juli 2009 en ny begäran om upplysningar till Auto Service. Auto Service anmodades genom denna begäran att närmare ange användningen av de förvärvade varor och/eller tjänster för vilka återbetalning av mervärdesskatt begärts och att visa att de var avsedda för transaktioner som gav rätt till återbetalning. Auto Service anmodades att förete de avtal som hade ingåtts med kunderna och de utfärdade fakturorna, ett intyg som utfärdats av skattemyndigheterna i det land där Auto Service hade sitt säte eller sitt huvudsakliga verksamhetsställe, i vilket det intygades att Auto Service var skattskyldigt för mervärdesskatt, samt närmare uppgifter om den skattesats som gällde för dess verksamhet och den procentsats för som var tillämplig vid eventuellt proportionellt avdrag på grund av blandad verksamhet.

20 Auto Service besvarade inte denna nya begäran om upplysningar.

21 Eftersom de spanska skattemyndigheterna inte hade tillgång till samtliga nödvändiga handlingar, fann den vid omprövning den 1 februari 2010 inte skäl att ändra det tidigare beslutet och fastställde beslutet att neka återbetalning med motiveringen att Auto Service inte hade styrkt att det fanns fog för ansökningarna.

22 Härvidlag påpekade den spanska skattemyndigheten för Auto Service att de handlingar som myndigheten begärt att få del av var avsedda att styrka att transaktionerna inom det territorium där mervärdesskatt tillämpas verkligen hade ägt rum samt att varor och tjänster hade använts till transaktioner som medförde rätt till avdrag av mervärdesskatten. Skattemyndigheten tillade att dessa handlingar i sig var avsedda att göra det möjligt för den att kontrollera att de leasingavtal som ingåtts med kunderna inbegrep en rätt att köpa varorna samt villkoren för köpet, att fastställa huruvida de objekt som omfattades av avtalen befann sig inom det territorium där mervärdesskatt tillämpas och huruvida företagets kunder var enheter eller personer som var etablerade inom det territorium där mervärdesskatt tillämpas. Sådana uppgifter begärdes även för att fastställa huruvida Auto Services verksamhet avsåg leasing samt den skattesats som gällde i etableringsstaten och den tillämpliga procentsatsen för avdrag.

23 Auto Service överklagade detta beslut till Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden) och ingav i detta sammanhang fakturor för tillhandahållande av tjänster, leasingavtal, flera periodiska mervärdesskattedeklarationer samt officiella intyg från tyska myndigheter om att Auto Service var en skattskyldig person som hade rätt till avdrag.

24 Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden) ogillade Auto Services överklagande med motiveringen att relevant bevisning måste inges till det behöriga förvaltningsorganet och att sådan bevisning inte längre kunde förebringas under överklagandeförfarandet.

25 Auto Service överklagade den 24 januari 2013 avslagsbeslutet från Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden) till Audiencia Nacional (Centrala överdomstolen, Spanien). Audiencia Nacional (Centrala överdomstolen) ogillade överklagandet genom dom av den 22 september 2016.

26 För att motivera avslaget angav nämnda domstol bland annat att det ankommer på den som ansöker om återbetalning av mervärdesskatt att styrka sin rätt till återbetalning under det administrativa förfarandet och att den omständigheten att bolaget inte har efterkommit skattemyndighetens uppmaningar i samband med en begäran om omprövning eller i samband med överklagandet till en annan myndighet inte kan avhjälpas.

27 Auto Service överklagade denna dom till Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien).

28 I sin dom av den 10 september 2018 påpekade Tribunal Supremo (Högsta domstolen) att Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden), trots att den är en domstolsliknande myndighet, är ett förvaltningsorgan som man ovillkorligen måste ha vänt sig till för att kunna överklaga.

29 Tribunal Supremo (Högsta domstolen) fann att förvaltningsdomstolar, under förutsättning att det föreligger rättsmissbruk, enligt spansk rätt är skyldiga att beakta bevisning som en skattskyldig person inte lämnat till skattemyndigheten under förvaltningsförfarandet.

30 Tribunal Supremo (Högsta domstolen) angav därefter att EU-domstolens praxis på mervärdesskatteområdet, på grundval av principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen, har företrädde framför de formella reglerna om avdrag för mervärdesskatt. EU-domstolen har således godtagit rätten till avdrag eller återbetalning när det hade visat sig att de materiella bestämmelserna avseende sådana rättigheter var uppfyllda, även om vissa formella villkor inte var uppfyllda.

31 Tribunal Supremo (Högsta domstolen) ansåg att det inte hade bestritts att villkoren för rätt till återbetalning av mervärdesskatt i artikel 119 i direktiv 2006/112 var uppfyllda i det nationella målet. Tribunal Supremo (Högsta domstolen) upphävde därför den dom som meddelats av Audiencia Nacional (Centrala överdomstolen) och beslutade att målet avseende Auto Service skulle återförvisas till denna domstol, så att den skulle avgöra målet mot bakgrund av den bevisning som ingetts i målet avseende bolagets ansökan om återbetalning av mervärdesskatt.

32 Audiencia Nacional (Centrala överdomstolen) har angett att om den skulle godta Tribunal Supremos (Högsta domstolens) resonemang, skulle den med största sannolikhet åsidosätta bestämmelserna i artiklarna 3 och 7 i åttonde mervärdessskattedirektivet, eftersom Auto Service inte inom de frister som föreskrivs i sistnämnda bestämmelse har visat sin rätt till återbetalning av mervärdesskatt, trots att Auto Service har beretts möjlighet att göra detta av den spanska skattemyndigheten.

33 Nämnda domstol har i detta avseende understrukit att även om EU-domstolen redan har slagit fast att ett åsidosättande av formella skyldigheter i princip inte kan leda till att avdragsrätten går förlorad, kan sådana formella villkor emellertid utgöra ett materiellt stöd för utövandet av denna rätt och de reglerar villkoren för och kontrollen av utövandet av avdragsrätten samt för att

mervärdesskattesystemet ska fungera väl.

34 Den hänskjutande domstolen har angett att det var i linje med detta som EU-domstolen ansåg att möjligheten att utnyttja avdragsrätten för mervärdesskatt utan tidsbegränsning skulle strida mot rättssäkerhetsprincipen, enligt vilken en skattskyldig persons skatterättsliga ställning, med hänsyn till vederbörandes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid.

35 Den hänskjutande domstolen har angett att eftersom de spanska skattemyndigheterna har vidtagit alla nödvändiga åtgärder för att göra det möjligt för den skattskyldiga personen att inkomma med handlingar som styrker dennes rätt till återbetalning av mervärdesskatt och den sistnämnde inte har inkommit med dessa handlingar inom den frist som föreskrivs i artikel 7.1 i åttonde mervärdesskattedirektivet, ska den skattskyldiga personen anses ha förverkat sina rättigheter, såsom domstolen slog fast i punkt 34 i dom av den 21 juni 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382).

36 I detta avseende anser den hänskjutande domstolen, med beaktande av domen från Tribunal Supremo (Högsta domstolen), enligt vilken den tidpunkt då den skattskyldiga personen lägger fram den bevisning som ligger till grund för ansökan saknar relevans för återbetalning av mervärdesskatt, att det ska bedömas huruvida dröjsmålet med att inge denna bevisning är omotiverat, vilket skulle kunna anses utgöra förfarandemissbruk.

37 Enligt den hänskjutande domstolen kan Auto Services dröjsmål med att lägga fram bevisning för sin rätt till återbetalning anses visa att bolaget var i ond tro, eftersom det medvetet och avsiktligt för myndigheten dolde de upplysningar som var nödvändiga för att erhålla återbetalning av mervärdesskatten, utan några uppenbara skäl och trots att Auto Service hade många möjligheter att efterkomma myndighetens uppmaning.

38 Mot denna bakgrund beslutade Audiencia Nacional (Centrala överdomstolen, Spanien) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Bör det tillåtas att en skattskyldig person, som vid upprepade tillfällen har blivit förelagd av skattemyndigheten att styrka att förutsättningarna för återbetalning är uppfyllda, utan någon skälig grund underlåter att följa 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 skattskyldiga 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 följa föreläggandet, men däremot frivilligt lämnar in denna information senare till överklagandeinstansen eller domstolen?

3) Förlorar den skattskyldiga 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 ett beteende som utgör missbruk, så snart tidsfristen, som fastställts eller beviljats i detta syfte, har löpt ut och skattemyndigheten har utfärdat beslut om att neka återbetalningen?"

Prövning av tolkningsfrågorna

39 Auto Service har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning, dels eftersom de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen redan har

avgjorts av Tribunal Supremo (Högsta domstolen) och därför strider mot rättskraften, dels eftersom frågan om rättsmissbruk är teoretisk, eftersom denna fråga aldrig hade uppkommit förrän den hänskjutande domstolen hade hänskjutit denna fråga till EU-domstolen.

40 Det följer härvidlag av fast rättspraxis att en nationell domstol har en mycket vittgående möjlighet att hänskjuta en fråga om tolkningen av relevanta unionsbestämmelser till EU-domstolen. Det ankommer uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts, som har kunskap om den nationella rätten, och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts av den nationella domstolen avser tolkningen eller giltigheten av en unionsbestämmelse. Av detta följer att nationella domstolars frågor presumeras vara relevanta. En begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 april 2016, PFE, C?689/13, EU:C:2016:199, punkt 32 och där angiven rättspraxis, och dom av den 16 juli 2020, Antonio Capaldo, C?496/19, EU:C:2020:583, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

41 Av beslutet om hänskjutande framgår att de frågor som den hänskjutande domstolen har ställt till EU-domstolen har ett direkt samband med de faktiska omständigheterna i det nationella målet.

42 Det framgår dessutom av domstolens fasta praxis att en nationell bestämmelse, enligt vilken domstolar som inte dömer i sista instans är bundna av rättsliga bedömningar som görs i högre instans, inte fråntar domstolarna i lägre instans möjligheten att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen angående frågor om tolkningen av de delar av unionsrätten som berörs av sådana bedömningar. EU-domstolen har nämligen slagit fast att en domstol som inte dömer i sista instans måste vara fri att hänskjuta frågor för förhandsavgörande, om den anser att ett avgörande i enlighet med en högre instans rättsliga bedömning skulle kunna strida mot unionsrätten (dom av den 5 mars 2019, Eesti Pagar, C?349/17, EU:C:2019:172, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

43 Begäran om förhandsavgörande kan följaktligen tas upp till prövning.

44 Av fast rättspraxis följer vidare att det, enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF, ankommer på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. EU-domstolen kan härvidlag utifrån samtliga uppgifter som den nationella domstolen har lämnat, och i synnerhet utifrån skälen i beslutet om hänskjutande, avgöra vilka bestämmelser och principer i unionsrätten som behöver tolkas med hänsyn till saken i det nationella målet, även om dessa bestämmelser inte är uttryckligen angivna i den nationella domstolens frågor (dom av den 11 november 2020, DenizBank, C?287/19, EU:C:2020:897, punkt 59).

45 Den hänskjutande domstolen har i motiveringen till sitt beslut utan åtskillnad hänvisat till direktiv 2006/112, åttonde mervärdesskattedirektivet och direktiv 2008/9. Den hänskjutande domstolen har i sina frågor till EU-domstolen avstått från att ange de bestämmelser som den önskar få tolkade.

46 Av beslutet om hänskjutande framgår emellertid att de ansökningar om återbetalning av

mervärdesskatt som är aktuella i det nationella målet ingavs till de spanska skattemyndigheterna den 20 juni 2006 respektive den 29 juni 2007 och avsåg transaktioner som ägt rum under räkenskapsåren 2005 och 2006.

47 Enligt artiklarna 411 och 413 i direktiv 2006/112 trädde detta direktiv, genom vilket sjätte mervärdesskattedirektivet upphävdes, i kraft först den 1 januari 2007. Enligt artikel 28.1 i direktiv 2008/9 är detta direktiv, genom vilket åttonde mervärdesskattedirektivet upphävdes, tillämpligt på ansökningar om återbetalning som lämnats in efter den 31 december 2009.

48 Härav följer att endast bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet och åttonde mervärdesskattedirektivet är tillämpliga på omständigheterna i det nationella målet.

Denförstaochdentredjefrågan

49 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i åttonde mervärdesskattedirektivet och de unionsrättsliga principerna, i synnerhet principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att de utgör hinder för att en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt avslås när den skattskyldiga personen inte inom föreskriven tidsfrist har ingett samtliga handlingar och uppgifter som krävs enligt direktivet till den behöriga skattemyndigheten, inte ens när denna myndighet begärt detta, och oberoende av att dessa handlingar och uppgifter har ingetts av den skattskyldiga personen på eget initiativ inom ramen för ett överklagande till en annan myndighet eller till domstol av beslutet att neka sådan återbetalning .

50 Det ska härvidlag understrykas att enligt domstolens fasta praxis är rätten till återbetalning, precis som rätten till avdrag, en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionens lagstiftning och som syftar till att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren 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 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 77).

51 Rätten för en skattskyldig person, som är etablerad i en medlemsstat, att enligt åttonde mervärdesskattedirektivet få den mervärdesskatt som vederbörande betalat i en annan medlemsstat återbetald motsvaras nämligen av den skattskyldiga personens rätt enligt sjätte mervärdesskattedirektivet att dra av ingående mervärdesskatt i sin egen medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 oktober 2012, Daimler och Widex, C-318/11 och C-319/11, EU:C:2012:666, punkt 41, och dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 78 och där angiven rättspraxis).

52 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att avdragsrätten, och följaktligen rätten till återbetalning, utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Denna rätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 79 och där angiven rättspraxis).

53 Vidare följer det av domstolens fasta praxis att 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 skattskyldiga personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Det kan emellertid förhålla sig annorlunda om åsidosättandet av

sådana formella krav medför att det inte är möjligt att lägga fram säker bevisning för att de materiella kraven är uppfyllda (dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkterna 80 och 81 och där angiven rättspraxis).

54 Det framgår av artiklarna 3 och 4 i åttonde mervärdesskattedirektivet att en skattskyldig person endast kan beviljas återbetalning av mervärdesskatt om vederbörande uppfyller de skyldigheter som föreskrivs i dessa artiklar, och att dessa skyldigheter inbegriper företeende av fakturor eller inporthandlingar i original avseende de transaktioner som är föremål för mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten.

55 Härvidlag framgår det av beslutet om hänskjutande att de spanska skattemyndigheterna vid två tillfällen, den 19 mars 2008 och, inom ramen för omprövningen på Auto Services begäran av det ursprungliga avslaget av de ansökningar om återbetalning, den 13 juli 2009, begärde att bolaget skulle inkomma med kompletterande bevisning till stöd för sina ursprungliga ansökningar, bland annat att bolaget skulle inge samtliga fakturor som låg till grund för dessa ansökningar samt en handling från den medlemsstat där Auto Service hade sitt säte, i vilken det intygades att Auto Service var en skattskyldig person med avseende på mervärdesskatt. Bolaget ingav emellertid inte samtliga begärda handlingar och upplysningar till skattemyndigheten. Av beslutet om hänskjutande framgår dock att Auto Service inkom med dessa upplysningar och handlingar inom ramen för det förfarande som inletts vid Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden).

56 Härav följer att tvisten i det nationella målet inte avser åsidosättande av formella krav som gör det omöjligt att styrka att de materiella kraven för rätten till återbetalning av mervärdesskatt har uppfyllts, utan istället avser vid vilken tidpunkt sådan bevisning kan framläggas.

57 Härvid har domstolen slagit fast att bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning enligt vilken rätten till avdrag för mervärdesskatt får nekas skattskyldiga som innehar ofullständiga fakturor, även om fakturorna efter att skattemyndigheten meddelat ett beslut om nekad avdragsrätt, kompletteras genom ingivande av uppgifter till styrkande av att de fakturerade transaktionerna är verkliga, samt av transaktionernas art och belopp (dom av den 8 maj 2013, Petroma Transports m.fl., C-271/12, EU:C:2013:297, punkterna 34–36). Dessa bestämmelser förbjuder emellertid inte heller medlemsstaterna från att godta en rättelse av en ofullständig faktura efter det att skattemyndigheten har meddelat ett sådant avslagsbeslut (dom av den 14 februari 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 33).

58 Domstolen finner således, analogt, att bestämmelserna i åttonde mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rätten till återbetalning av mervärdesskatt kan nekas när en skattskyldig person, utan rimlig motivering och trots att den skattskyldiga personen har uppmanats att inkomma med upplysningar, inte inkommer med handlingar som styrker att de materiella villkoren för att erhålla återbetalning är uppfyllda innan skattemyndigheten fattar sitt beslut. Dessa bestämmelser utgör emellertid inte hinder för att medlemsstaterna godtar att sådan bevisning läggs fram efter detta beslut.

59 Eftersom införandet av nationella bestämmelser, som innebär att bevisning som lagts fram efter det att ett beslut om avslag på en ansökan om återbetalning har antagits inte beaktas, inte regleras av åttonde mervärdesskattedirektivet, måste det regleras av nationell rätt, enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi, förutsatt att dessa bestämmelser inte är mindre förmånliga än dem som avser liknande nationella situationer (likvärdighetsprincipen) eller medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionens rättsordning (effektivitetsprincipen) (se analogt, dom av den 14 februari 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 35).

60 Vad gäller effektivitetsprincipen ska det för det första påpekas att en möjlighet att lämna in en ansökan om återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt som inte är begränsad i tiden enligt domstolens fasta praxis skulle stå i strid med principen om rättssäkerhet, enligt vilken en skattskyldig persons skatterättsliga ställning, med hänsyn till vederbörandes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (dom av den 14 februari 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

61 I förevarande fall begärde den spanska skattemyndigheten två gånger att Auto Service skulle inkomma med de uppgifter som saknades och som var nödvändiga för att kunna bedöma den rätt till återbetalning av mervärdesskatt som är aktuell i det nationella målet. Det framgår inte av beslutet om hänskjutande att fristen för att efterkomma dessa begäranden var uppenbart otillräcklig eller att Auto Service hade underrättat myndigheten om att bolaget inte förfogade över dessa upplysningar. Under dessa omständigheter konstaterar domstolen att skattemyndigheten, även om ansträngningarna varit resultatlösa, har iakttagit rimlig omsorg för att erhålla uppgifter som gör det möjligt att fastställa att Auto Services ansökan om återbetalning är välgrundad. Med förbehåll för vad den hänskjutande domstolen kommer fram till vid sin prövning, har det således i praktiken inte blivit omöjligt eller orimligt svårt för Auto Service att utöva sin rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

62 Det ankommer även på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida likvärdighetsprincipen, enligt vilken de nationella processuella bestämmelserna om återbetalning av mervärdesskatt på grundval av åttonde mervärdesskattedirektivet inte får vara mindre förmånliga än de bestämmelser som reglerar liknande situationer som omfattas av nationell rätt, har iakttagits i förevarande fall (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juni 2021, Bankia, C-910/19, EU:C:2021:433, punkterna 46 och 47).

63 Av det ovan anförda följer att den första och den tredje frågan ska besvaras enligt följande: Bestämmelserna i åttonde mervärdesskattedirektivet och de unionsrättsliga principerna, i synnerhet principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt avslås när den skattskyldiga personen inte inom föreskriven tidsfrist till den behöriga skattemyndigheten har ingett samtliga handlingar och uppgifter som krävs för att styrka denna persons rätt till återbetalning av mervärdesskatt, inte ens när denna myndighet begärt detta, och oberoende av att dessa handlingar och uppgifter har ingetts av den skattskyldiga personen på eget initiativ inom ramen för ett överklagande till en annan myndighet eller till domstol av beslutet att neka sådan återbetalning. Detta gäller under förutsättning att likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen iakttas, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Den andra frågan

64 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida unionsrätten ska tolkas så, att den omständigheten att en skattskyldig person som begär

återbetalning av mervärdesskatt inte företedde de handlingar som skattemyndigheten begärt under det administrativa förfarandet, men spontant gjorde detta under senare förfaranden, utgör rättsmissbruk.

65 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Följaktligen ankommer det på nationella myndigheter och domstolar att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

66 Det följer härvidlag av fast rättspraxis att för att konstatera att förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet fordras det att två villkor är uppfyllda, dels att de ifrågavarande transaktionerna – trots att villkoren i relevanta bestämmelser i direktiv 2006/112 och i den nationella lagstiftningen om införlivande av direktivet har uppfyllts rent formellt – får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med dessa bestämmelser, dels att det framgår av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte endast varit att uppnå denna skattefördel (dom av den 10 juli 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

67 I förevarande fall är konstaterandet att Auto Service eventuellt har gjort sig skyldigt till missbruk inte kopplat till de transaktioner som gav upphov till ansökningarna om återbetalning av mervärdesskatt, utan till förfarandet rörande den tvist som dessa ansökningar föranlett.

68 Mot denna bakgrund finner domstolen att enbart den omständigheten att den skattskyldiga personen inkommer med handlingar och upplysningar som styrker att de materiella villkoren för dennes rätt till återbetalning av mervärdesskatt är uppfyllda, efter det att den behöriga förvaltningsmyndigheten har fattat beslutet att neka denna person återbetalning, inte i sig kan anses utgöra förfarandemissbruk i den mening som avses i punkt 66 ovan. Det räcker nämligen att konstatera att det, mot bakgrund av de handlingar som ingetts till domstolen, inte framgår att syftet med ingivandet av dessa handlingar och upplysningar var att erhålla en skattefördel vars beviljande skulle strida mot syftet med de unionsrättsliga bestämmelserna om beviljande av en sådan fördel.

69 Av det anförda följer att den andra frågan ska besvaras enligt följande: Unionsrätten ska tolkas så, att den omständigheten att en skattskyldig person som begär återbetalning av mervärdesskatt inte företedde de handlingar som skattemyndigheten begärt under det administrativa förfarandet, utan spontant gjorde detta under senare förfaranden, inte utgör rättsmissbruk.

Rättegångskostnader

70 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 (tionde avdelningen) följande:

1) **Bestämmelserna i 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 och de unionsrättsliga principerna, i synnerhet principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt avslås när den skattskyldiga personen inte inom föreskriven tidsfrist till**

den behöriga skattemyndigheten har ingett samtliga handlingar och uppgifter som krävs för att styrka denna persons rätt till återbetalning av mervärdesskatt, inte ens när denna myndighet begärt detta, och oberoende av att dessa handlingar och uppgifter har ingetts av den skattskyldiga personen på eget initiativ inom ramen för ett överklagande till en annan myndighet eller till domstol av beslutet att neka sådan återbetalning. Detta gäller under förutsättning att likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen iakttas, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

2) Unionsrätten ska tolkas så, att den omständigheten att en skattskyldig person som begär återbetalning av mervärdesskatt inte företedde de handlingar som skattemyndigheten begärt under det administrativa förfarandet, utan spontant gjorde detta under senare förfaranden, inte utgör rättsmissbruk.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: spanska.