

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

G. HOGAN

fremsat den 17. januar 2019(1)

Sag C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH

mod

Ministre de l'Action et des Comptes publics

(anmodning om præjudiciel afgørelse fremsat af Tribunal administratif de Montreuil
(forvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrig))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 171 – tilbagebetaling af moms – direktiv 2008/9/EF – artikel 20 – anmodning om supplerende oplysninger fremsat af tilbagebetalingsmedlemsstaten – ønskede oplysninger, som skal være tilbagebetalingsmedlemsstaten i hænde senest en måned efter den dato, hvor anmodningen indgik hos den person, til hvem den var rettet – den juridiske karakter af en frist og konsekvenserne af manglende overholdelse«

1. Når en afgiftspligtig person ikke besvarer en anmodning om supplerende oplysninger fra de relevante skatte- og afgiftsmyndigheder inden for den frist på en måned, der er fastsat i 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 (2), betyder det da, at vedkommendes ret til tilbagebetaling af et momstilgodehavende hermed automatisk er bortfaldet? Dette er hovedspørgsmålet i denne anmodning om præjudiciel afgørelse.

2. Denne anmodning vedrører følgelig fortolkningen af artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9. Anmodningen om præjudiciel afgørelse er indgivet i en sag for Tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrig) mellem Sea Chefs Cruise Services GmbH (herefter »Sea Chefs«), et selskab med hjemsted i Tyskland, og Ministre de l'Action et des Comptes publics (minister for offentlig indsats og regnskab, Frankrig) vedrørende sidstnævntes beslutning om at afvise Sea Chefs' anmodning om tilbagebetaling af et momstilgodehavende vedrørende perioden fra den 1. januar til den 31. december 2014.

3. Den forelæggende ret ønsker med det præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om den frist på en måned til at indgive oplysninger, som er fastsat i artikel 20, stk. 2, i direktiv

2008/9, udgør en præceptiv frist, dvs. en frist, hvis manglende overholdelse medfører, at retten til tilbagebetaling fortabes, eller alternativt om bestemmelsen giver mulighed for en fortolkning, hvorved en anmodning om tilbagebetaling af moms kan berigtiges ved at fremlægge beviser i forbindelse med en indsigelse i medfør af direktivets artikel 23.

4. Inden jeg behandler nogen af disse spørgsmål, skal der imidlertid først redegøres for de relevante retsfor skrifter.

I. **Retsfor skrifter**

A. **EU-retten**

1. **Direktiv 2006/112**

5. Artikel 169 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (3), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (4), bestemmer:

»Foruden det i artikel 168 omhandlede fradrag har den afgiftspligtige person ret til at fradrage den i nævnte artikel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende:

a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed, som udføres uden for den medlemsstat, hvor afgiften skal betales eller er betalt, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for denne medlemsstat

[...]«

6. Direktivets artikel 170 bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person, der ifølge artikel 1 i direktiv 86/560/EØF [...], artikel 2, nr. 1), og artikel 3 i direktiv 2008/9/EF [...] og artikel 171 i nærværende direktiv ikke er etableret i den medlemsstat, hvor han køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, har ret til at få denne moms tilbagebetalt, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende formål:

a) de i artikel 169 omhandlede transaktioner

b) transaktioner, for hvilke momsen udelukkende påhviler kunden i henhold til artikel 194-197 og 199.«

7. Direktivets artikel 171 bestemmer:

»1. Tilbagebetaling af momsen til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor de køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, men i en anden medlemsstat, foretages i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv 2008/9/EF.

[...]«

2. **Direktiv 2008/9**

8. Artikel 7 i direktiv 2008/9 bestemmer:

»For at opnå en tilbagebetaling af momsen i tilbagebetalingsmedlemsstaten retter den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, en elektronisk tilbagebetalingsanmodning til nævnte medlemsstat og indgiver den i den medlemsstat, hvor han er

etableret, via den elektroniske portal, som denne medlemsstat har oprettet.«

9. Artikel 8 i direktiv 2008/9 bestemmer:

»1. Anmodningen om tilbagebetaling skal indeholde følgende oplysninger:

- a) ansøgerens navn og fuldstændige adresse
- b) en adresse, der kan kontaktes ad elektronisk vej
- c) en beskrivelse af ansøgerens erhvervsaktivitet, som varerne og tjenesteydelserne leveres til
- d) den tilbagebetalingsperiode, anmodningen omfatter
- e) en erklæring fra ansøgeren om, at han ikke har leveret varer eller tjenesteydelser, der betragtes som leveret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, i tilbagebetalingsperioden, bortset fra transaktioner som omhandlet i artikel 3, litra b), nr. i) og ii)
- f) ansøgerens momsregistreringsnummer eller skatteregistreringsnummer og
- g) oplysning om bankkonti (inkl. IBAN- og BIC-numre).

2. Ud over de i stk. 1 nævnte oplysninger skal tilbagebetalingsanmodningen for hver tilbagebetalingsmedlemsstat og for hver faktura eller hvert importdokument indeholde følgende oplysninger:

- a) leverandørens navn og fuldstændige adresse
- b) medmindre der er tale om import, leverandørens momsregistreringsnummer eller skatteregistreringsnummer som tildelt af tilbagebetalingsmedlemsstaten i henhold til artikel 239 og 240 i direktiv 2006/112/EF
- c) medmindre der er tale om import, præfikset for tilbagebetalingsmedlemsstaten i henhold til artikel 215 i direktiv 2006/112/EF
- d) fakturaens eller importdokumentets dato og nummer
- e) det afgiftspligtige beløb og momsbeløb udtrykt i tilbagebetalingsmedlemsstatens valuta
- f) det fradragsberettigede momsbeløb beregnet i overensstemmelse med artikel 5 og artikel 6, andet afsnit, udtrykt i tilbagebetalingsmedlemsstatens valuta
- g) hvor det er relevant, pro rata-satsen for fradraget beregnet i henhold til artikel 6 og udtrykt som en procentsats
- h) de erhvervede varers og ydelsers art beskrevet med koder, jf. artikel 9.«

10. Artikel 15 i direktiv 2008/9 bestemmer:

»Tilbagebetalingsanmodningen skal indgives til etableringsmedlemsstaten senest den 30. september i kalenderåret efter tilbagebetalingsperioden. Tilbagebetalingsanmodningen betragtes først som indgivet, når ansøgeren har forelagt alle de i artikel 8, 9 og 11 krævede oplysninger.

[...]«

11. Direktivets artikel 20 bestemmer:

»1. Hvis tilbagebetalingsmedlemsstaten finder, at den ikke har modtaget alle de relevante oplysninger, der er nødvendige for, at den kan træffe beslutning om hele eller en del af tilbagebetalingen, kan den elektronisk anmode om supplerende oplysninger, navnlig hos ansøgeren eller de kompetente myndigheder i etableringsmedlemsstaten, inden for den periode på fire måneder, der er nævnt i artikel 19, stk. 2. Hvis en anden person end ansøgeren eller den kompetente myndighed i en medlemsstat anmodes om at indgive de supplerende oplysninger, bør anmodningen udelukkende indgives elektronisk, hvis modtageren af anmodningen råder over sådanne midler. Tilbagebetalingsmedlemsstaten kan om nødvendigt anmode om flere supplerende oplysninger. De oplysninger, der anmodes om i dette stykke, kan omfatte forelæggelse af originalen eller en kopi af den relevante faktura eller det relevante importdokument, hvis tilbagebetalingsmedlemsstaten har begrundet tvivl om, at der foreligger et gyldigt eller præcist krav. I et sådant tilfælde gælder de i artikel 10 nævnte mindstebeløb ikke.

2. Oplysningerne i medfør af stk. 1 skal være tilbagebetalingsmedlemsstaten i hænde senest en måned efter den dato, hvor anmodningen indgik hos den person, til hvem den var rettet.«

12. Direktivets artikel 21 bestemmer:

»Hvis tilbagebetalingsmedlemsstaten anmoder om supplerende oplysninger, meddeler den ansøgeren sin beslutning om at imødekomme eller afvise tilbagebetalingsanmodningen senest to måneder efter modtagelsen af de ønskede oplysninger eller, hvis den ikke har modtaget noget svar på anmodningen, senest to måneder efter udløbet af den i artikel 20, stk. 2, nævnte tidsfrist.

[...]«

13. Direktivets artikel 23 bestemmer:

»1. Hvis tilbagebetalingsanmodningen afvises helt eller delvis, giver tilbagebetalingsmedlemsstaten ansøgeren en begrundelse for denne afvisning sammen med afgørelsen.

2. Ansøgeren kan over for de kompetente myndigheder i tilbagebetalingsmedlemsstaten gøre indsigelse mod en afvisning af en tilbagebetalingsanmodning og kan gøre dette i samme form og inden for de samme frister som dem, der er fastsat for indsigelser i forbindelse med tilbagebetalingsanmodninger fra personer, der er etableret i denne medlemsstat.

[...]«

B. National ret

14. Artikel 242-0 W i bilag II til code general des impôts (lov om skatter og afgifter), som blev medtaget for at gennemføre artikel 20 i direktiv 2008/9, der er henvist til ovenfor, bestemmer:

»I. – Skatte- og afgiftsmyndigheden kan elektronisk anmode om supplerende oplysninger [...], særligt fra ansøgeren eller de kompetente myndigheder i den medlemsstat i Den Europæiske Union, som ansøgeren er etableret i, når myndigheden ikke mener at være i besiddelse af alle nødvendige oplysninger for at kunne træffe afgørelse om hele eller en del af den anmodning om tilbagebetaling, som ansøgeren har indgivet. Hvis der anmodes om supplerende oplysninger fra en anden end ansøgeren eller de kompetente myndigheder i en medlemsstat, skal anmodningen sendes elektronisk, hvis modtageren af anmodningen har fået en sådan adgang. Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden finder det nødvendigt, kan den anmode om nye supplerende oplysninger.

Skatte- og afgiftsmyndighederne kan i forbindelse med sådanne anmodninger bede ansøgeren om at fremsende den originale faktura eller det originale importdokument, hvis den har grund til at betvivle gyldigheden eller nøjagtigheden af et bestemt krav. Anmodningen kan vedrøre alle transaktionerne uden hensyntagen til beløbenes størrelse.

II. – De supplerende oplysninger i medfør af bestemmelserne i I skal være fremsendt senest en måned efter datoen for modtagelsen af anmodningen om oplysninger.«

II. Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

15. Den 17. september 2015 indgav Sea Chefs en anmodning til de franske skatte- og afgiftsmyndigheder om tilbagebetaling af et momstilgodehavende på 40 054,31 EUR for perioden fra den 1. januar til den 31. december 2014. Beløbet er i hovedsagen begrænset til 32 143,47 EUR.

16. Ved afgørelse af 29. januar 2016 blev Sea Chefs' krav afvist i sin helhed på grund af selskabets manglende besvarelse af en anmodning om supplerende oplysninger, som de franske skatte- og afgiftsmyndigheder havde sendt på e-mail den 14. december 2015.

17. Ved stævning og et processkrift, der blev registreret den 7. april 2016 og den 2. januar 2017, har Sea Chefs anlagt sag ved Tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil) med påstand om bl.a. tilbagebetaling af et momstilgodehavende på 32 143,47 EUR for den relevante periode.

18. Ved processkrifter indgivet den 24. oktober 2016 og den 28. december 2017 har direktøren for generaldirektoratet for skatter og afgifter for ikke-hjemmehørende gjort gældende, at sagen skal afvises, da svarfristen på en måned i medfør af artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 og gennemført i sidste afsnit i artikel 242-0 W i bilag II til loven om skatter og afgifter ikke er overholdt. Ifølge den pågældende direktør indebærer den manglende overholdelse af fristen på en måned, at anmodningen er prækluderet. Direktøren har også gjort gældende, at det er umuligt at berigtige en anmodning om tilbagebetaling af moms ved at fremlægge beviser for en ret til tilbagebetaling for domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager.

19. Ved dom af 27. juni 2017 har Tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil) udsat sagen vedrørende Sea Chefs' krav, har fremsendt sagsakterne til Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) i overensstemmelse med artikel L. 113-1 i code de justice administrative (lov om administrativ retspleje) og har forelagt Conseil d'État en række spørgsmål.

20. Conseil d'État har udtalt sig om disse spørgsmål ved avis contentieux (retslig udtalelse) nr. 412053 af 18. oktober 2017.

21. Tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil) er bl.a. af den opfattelse, at når de franske skatte- og afgiftsmyndigheder ikke har alle de oplysninger, som gør dem i stand til at sikre, at den afgiftspligtige person, som ikke er etableret i Frankrig, opfylder betingelserne for tilbagebetaling af moms for varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har fået leveret i Frankrig, kan myndighederne anmode om sådanne oplysninger fra den afgiftspligtige person ved elektroniske midler. Den afgiftspligtige person har en måned fra modtagelsen af anmodningen til at indgive oplysningerne.

22. Denne retsinstans er også af den opfattelse, at direktiv 2008/9 for at garantere momssystemets effektivitet indfører frister, som sikrer en hurtig behandling af anmodninger om tilbagebetaling, og ansøgere skal overholde dem. Tribunal administratif de Montreuil

(forvaltningsdomstolen i Montreuil) har dog anført, at hverken direktiv 2008/9 eller nogen national bestemmelse opstiller konsekvenserne for retten til tilbagebetaling af moms, når svarfristen ikke overholdes. Ifølge denne retsinstans fastsætter navnlig ingen af lovteksterne klart, om den afgiftspligtige person har mulighed for at berigtige sin anmodning for domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager, eller om anmodningen er prækluderet.

23. Sea Chefs har for Tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil) gjort gældende, at det i forbindelse med en sag i medfør af artikel 23 i direktiv 2008/9 er i strid med princippet om momsneutralitet, der er garanteret i EU-retten, at gøre det umuligt at berigtige selskabets situation. Momsneutralitet sikres gennem en ret til fuldt fradrag, som er et grundlæggende momsretligt princip og omfatter en søgsmålsret.

24. Sea Chefs har også gjort gældende, at den manglende mulighed for at berigtige selskabets anmodning om tilbagebetaling af moms ved en domstol er i strid med princippet om momsens proportionalitet. Det er Sea Chefs opfattelse, at selv om skatte- og afgiftsmyndighederne skal sikre, at en afgiftspligtig person opfylder sine forpligtelser med hensyn til at angive og betale moms, og selv om de kan pålægge andre pligter med henblik på den korrekte opkrævning af moms og forebyggelse af svig, kan disse myndigheder ikke gå videre end det, der er nødvendigt for at opfylde disse mål.

25. Ifølge Tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil) er spørgsmålet, om den pågældende præklusionsregel er forenelig med neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, afgørende for løsningen af den tvist, hvori retten skal træffe afgørelse, og det indebærer store vanskeligheder.

26. Under disse omstændigheder har Tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal bestemmelserne i artikel 20, stk. 2, i Rådets direktiv 2008/9/EF [...] af 12. februar 2008 fortolkes således, at de medfører en regel om præklusion, som indebærer, at en afgiftspligtig person fra en medlemsstat, der an[moder] om tilbagebetaling af merværdiafgift fra en medlemsstat, hvori [denne] ikke er etableret, ikke kan berigtige sin an[modning] om tilbagebetaling for domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager, hvis vedkommende ikke har overholdt fristen for at besvare en anmodning om oplysninger fra myndigheden i overensstemmelse med bestemmelserne i samme artikels stk. 1, eller tværtimod således, at denne afgiftspligtige person inden for rammerne af den ret til at gøre indsigelse, der er fastsat i direktivets artikel 23, og henset til princippet om merværdiafgiftens neutralitet og proportionalitet, kan berigtige sin [anmodning] for domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager?«

III. Sagens behandling ved Domstolen

27. Sea Chefs, den franske og den spanske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Efter afslutningen af den skriftlige forhandling har Domstolen besluttet, at sagen er tilstrækkeligt oplyst til, at den kan træffe afgørelse uden mundtlig forhandling i overensstemmelse med artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement.

IV. Bedømmelse

28. I overensstemmelse med artikel 1 i direktiv 2008/9 er direktivets formål at definere reglerne for tilbagebetaling af moms, jf. artikel 170 i direktiv 2006/112, til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder betingelserne i artikel 3 i direktiv 2008/9. Retten for en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, til at opnå tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en anden medlemsstat, i medfør af direktiv 2008/9

modsvare det forhold, at den afgiftspligtige person i henhold til direktiv 2006/112 har ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt i vedkommendes egen medlemsstat (5).

29. I henhold til Domstolens faste praksis udgør afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for goder, som de har købt, og ydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen. Fradragssystemet og dermed også tilbagebetalingssystemet tilsigter, at den erhvervsdrivende 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 i princippet i sig selv er momspligtig. Momsfradragsretten er ikke desto mindre betinget af, at kravene eller betingelserne, både de materielle og de formelle, overholdes (6).

30. På trods af de paralleller, der i Domstolens praksis er draget mellem retten til at fradrage moms og retten til tilbagebetaling af moms, er reglerne i direktiv 2008/9 om de oplysninger, som en anmodning om tilbagebetaling skal indeholde (7), og fristerne for indgivelse af en anmodning om tilbagebetaling (8) meget mere detaljerede end reglerne om momsfradrag i direktiv 2006/112 (9).

31. F.eks. indeholder direktiv 2006/112 ingen frister, inden for hvilke moms skal fradrages. Domstolen fandt ikke desto mindre i dom af 28. juli 2016, *Astone* (10), at artikel 167, 168 og 178 samt artikel 179, stk. 1, og artikel 180 og 182 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter en præklusionsfrist for udøvelse af fradragsretten, forudsat at ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet er overholdt, hvilket det ifølge Domstolen tilkom den forelæggende ret at undersøge. Endvidere fandt Domstolen i dom af 8. maj 2008, *Ecotrade* (11), og af 12. juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport* (12), at muligheden for at udøve fradragsretten uden nogen tidsmæssig begrænsning ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, som denne har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes.

32. Direktiv 2008/9 opstiller derimod en række frister for så vidt angår proceduren for indgivelse af en anmodning og for godkendelsen af tilbagebetaling af moms. Domstolen fandt i denne henseende i dom af 21. juni 2012, *Elsacom* (13), at artikel 15, stk. 1, første punktum, i direktiv 2008/9 indførte en præklusiv frist for indgivelse af en anmodning om tilbagebetaling af moms, og at fristens manglende overholdelse medførte fortabelse af retten til tilbagebetaling.

33. Domstolen var dermed af den opfattelse, at anvendelsen af ordene »senest« (»no later than«, »au plus tard«) i artikel 7, stk. 1, første afsnit, 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 (14) og »senest« (»at the latest«, »au plus tard«) i artikel 15, stk. 1, første punktum, i direktiv 2008/9 gjorde fristen præklusiv, og at det ikke længere var muligt at indgive en anmodning om tilbagebetaling af moms efter de pågældende datoer.

34. Jeg vil gerne indskyde, at Domstolen i dom af 21. juni 2012, *Elsacom* (15), ikke tillagde den imperativform, som blev anvendt i de pågældende bestemmelser, nogen vægt.

35. I modsætning til fristen i artikel 15, stk. 1, første punktum, i direktiv 2008/9 fremgår det ikke klart af selve ordlyden af direktivets artikel 20, stk. 2, om fristen heri på en måned er præklusiv, idet [den engelske sprogversion af] denne sidstnævnte bestemmelse ikke indeholder ord som »no later than« eller »at the latest«. Direktivets artikel 20, stk. 2, anvender ganske vist ordet »skal«

(»shall«), men jeg anser under omstændighederne ikke dette ord for at være afgørende for spørgsmålet.

36. Jeg er derimod af den opfattelse, at når der [i den engelske sprogversion] ikke er ord som »no later than« i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 – i modsætning til direktivets artikel 15, stk. 1 – er det af betydning og ikke blot en tilfældighed. Undladelsen antyder klart, at EU-lovgiver ikke ønskede at indføre en præklusiv frist i den førstnævnte bestemmelse (16). Henset til den grundlæggende karakter af retten til tilbagebetaling af moms i det fælles momssystem og neutralitetsprincippet, som er afgørende for systemet, skal indførelsen af præklusive frister, der fører til rettens fortabelse, nødvendigvis ske på en klar og utvetydig måde med en udtrykkelig sprogbrug i selve direktivet.

37. Jeg vil også anføre, at i overensstemmelse med artikel 20, stk. 1, i direktiv 2008/9 kan den medlemsstat, som behandler anmodningen om tilbagebetaling, anmode om supplerende oplysninger, enten fra ansøgeren eller fra de kompetente myndigheder i etableringsmedlemsstaten eller for den sags skyld fra en tredjemand. Artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 indfører ikke desto mindre en ensartet frist på en måned for indgivelse af de oplysninger, der er anmodet om, uanset identiteten af den, der har modtaget anmodningen.

38. Dette forhold antyder efter min opfattelse i sig selv, at de franske skatte- og afgiftsmyndigheders fortolkning (17) af bestemmelsen ikke kan være korrekt. Selv om retten til fradrag er et grundlæggende aspekt i hele momssystemet, betyder det, hvis fortolkningen er korrekt, at den afgiftspligtige persons ret i denne henseende er fuldstændigt underlagt handlinger udført af tredjemænd, hvoraf ikke alle er i stand til at besvare en sådan anmodning inden for den forholdsvis korte frist. Det vil følgelig ganske enkelt være urimeligt, hvis en tredjemands – såsom f.eks. etableringsstatens skatte- og afgiftsmyndigheder – manglende fremlæggelse af de oplysninger, der er anmodet om, inden for fristen i direktivets artikel 20, stk. 2, kan medføre, at den afgiftspligtige person fortaber retten til tilbagebetaling.

39. Denne konklusion tydeliggøres også af en betragtning i Domstolens praksis, som fremhæver betydningen af alle personers ret til god forvaltning (18) og adgangen til effektive retsmidler, der er garanteret i chartrets artikel 47 (19). I denne forbindelse er jeg af den opfattelse, at et væsentligt aspekt af alle personers ret til god forvaltning og adgang til effektive retsmidler er, at en materiel ret, der garanteres i EU-retten, ikke kan ophæves eller fortabes ved anvendelse af en frist, som kan anvendes på en urimelig eller vilkårlig måde. Dette ville imidlertid være situationen her, hvis f.eks. den afgiftspligtige persons fradragsret automatisk var prækluderet på grund af en *anden persons* manglende besvarelse af anmodningen om oplysninger inden for fristen på en måned.

40. Det skal også erindres, at artikel 21, stk. 1, i direktiv 2008/9 indfører en frist, inden for hvilken tilbagebetalingsmedlemsstaten skal give ansøgeren meddelelse om beslutningen om at imødekomme eller afvise tilbagebetalingsanmodningen efter modtagelse af de ønskede oplysninger i medfør af direktivets artikel 20, stk. 1, eller hvis den ikke har modtaget noget svar på anmodningen. Det kan derfor siges, at artikel 21 i direktiv 2008/9 derfor ikke er til hinder for, at medlemsstaten godkender en tilbagebetaling af moms på trods af, at ansøgeren ikke besvarede en anmodning om supplerende oplysninger. Dette udgør yderligere bevis for, at fristen i artikel 20, stk. 2, ikke skulle være præklusiv i den forstand, at manglende overholdelse heraf automatisk indebærer, at fradragsretten er fortabt.

41. Herudover og i overensstemmelse med artikel 26, stk. 2, i direktiv 2008/9 skal tilbagebetalingsmedlemsstaten, hvis ansøgeren ikke indgiver de oplysninger, som den pågældende medlemsstat har anmodet om, ikke betale rente til ansøgeren af det tilbagebetalingsbeløb, der skal betales i medfør af fristen i artikel 22, stk. 1, i direktiv 2008/9.

Artikel 26, stk. 2, i direktiv 2008/9 bygger dermed klart på den forudsætning, at manglende overholdelse af fristen for indgivelse af supplerende oplysninger i medfør af artikel 20, stk. 2, ikke medfører, at retten til tilbagebetaling af moms fortabes.

42. Af alle ovenstående grunde skal jeg derfor konkludere, at fristen i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 ikke er præklusiv i den forstand, hvor den er blevet anvendt af de franske skatte- og afgiftsmyndigheder i denne sag. Selv om fristen i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 imidlertid ikke er præklusiv, kan det ikke desto mindre anføres, at den manglende overholdelse af fristen ikke er uden konsekvenser.

43. For det første og i overensstemmelse med artikel 21, stk. 1, i direktiv 2008/9 skal tilbagebetalingsmedlemsstaten, når den ikke har modtaget et svar på anmodningen om supplerende oplysninger, give ansøgeren meddelelse om beslutningen om at imødekomme eller afvise tilbagebetalingsanmodningen inden for to måneder efter udløbet af fristen i direktivets artikel 20, stk. 2. En manglende besvarelse udløser således i princippet vedtagelsen af en beslutning vedrørende tilbagebetalingsanmodningen, som ansøgeren kan gøre indsigelse imod i medfør af artikel 23, stk. 2, i direktiv 2008/9.

44. Artikel 23, stk. 2, i direktiv 2008/9 opstiller ikke detaljerede regler om den heri indeholdte indsigelsesret. Når der ikke er nogen angivelse eller begrænsning, er indsigelsens rækkevidde i henhold til de dobbelte krav om ækvivalens og effektivitet et spørgsmål for den nationale retsplejelov. Det følger derfor heraf, at i princippet kan i hvert fald indsigelser finde sted for et administrativt organ og/eller en judiciel myndighed og kan vedrøre retlige og faktiske spørgsmål.

45. Henset til, at jeg er af den opfattelse, at fristen i artikel 20, stk. 2, ikke er præklusiv, og at ansøgeren ikke har mistet retten til tilbagebetaling af moms på grund af den manglende besvarelse af en anmodning om supplerende oplysninger inden for fristen, kan ansøgeren indgive de supplerende oplysninger, som tilbagebetalingsmedlemsstaten tidligere har anmodet om, i forbindelse med indsigelsessagen for at berigtige vedkommendes tilbagebetalingsanmodning.

46. Med henblik på at sikre, at denne mulighed ikke anvendes systematisk, og at fristen i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/9 ikke desto mindre overholdes, er jeg af den opfattelse, at tilbagebetalingsmedlemsstaten – forudsat at effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet overholdes – kan, men ikke skal, kræve, at ansøgeren skal betale omkostningerne til indsigelsessagen, som skyldes ansøgerens manglende indgivelse af supplerende oplysninger inden for fristen i denne bestemmelse.

47. For det andet og som anført i punkt 41 ovenfor kan den manglende rettidige besvarelse af anmodningen om supplerende oplysninger have betydning i henhold til artikel 26 i direktiv 2008/9 for så vidt angår de renter, som ansøgeren er berettiget til i tilfælde af for sen tilbagebetaling af moms.

V. Forslag til afgørelse

48. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrig) stillede spørgsmål som følger:

»Artikel 20, stk. 2, i 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, skal fortolkes således, at den ikke indfører en præklusiv frist, hvis manglende overholdelse medfører en automatisk fortabelse af retten til tilbagebetaling af merværdiafgift (moms) fra en medlemsstat. En afgiftspligtig

person kan dermed berigtige sin anmodning om tilbagebetaling af moms ved at fremlægge beviser i forbindelse med en indsigelse i medfør af direktivets artikel 23.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – EUT 2008, L 44, s. 23.

3 – EUT 2006, L 347, s. 1.

4 – EUT 2008, L 44, s. 11.

5 – Dom af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 34 og 36 og den deri nævnte retspraksis).

6 – Dom af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 37-40 og den deri nævnte retspraksis).

7 – Jf. artikel 8 i direktiv 2008/9. Det fremgår af sagsakterne for Domstolen, at Sea Chefs' anmodning om tilbagebetaling af moms blev rettidigt indgivet i overensstemmelse med direktivets artikel 15, stk. 1. Endvidere er der intet i sagsakterne for Domstolen, som antyder, at Sea Chefs ikke overholdt de nationale bestemmelser til gennemførelse af artikel 8 i direktiv 2008/9, således at selskabet dermed havde indgivet en gyldig og fuldstændig anmodning om tilbagebetaling af moms, hvilket det dog tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. Herudover er der intet, som antyder, at der var tale om svig eller misbrug af rettigheder.

8 – Jf. artikel 15, stk. 1, i direktiv 2008/9.

9 – Jf. artikel 178 i direktiv 2006/112 om betingelserne for retten til at fradrage moms.

10 – C-332/15 (EU:C:2016:614, præmis 39).

11 – C-95/07 og C-96/07 (EU:C:2008:267, præmis 44).

12 – C-284/11 (EU:C:2012:458, præmis 48).

13 – C-294/11 (EU:C:2012:382, præmis 26 og 33).

14 – EFT 1979, L 331, s. 11.

15 – C-294/11 (EU:C:2012:382, præmis 26 og 33).

16 – En sådan tilgang er også i overensstemmelse med EU-lovgivers tilgang i forbindelse med de procedurer, som regulerer retten til at fradrage moms og de manglende specifikke tidsfrister i direktiv 2006/112 for indgivelse af en anmodning om fradrag.

17 – Jf. punkt 18 ovenfor.

18 – Jf. analogt artikel 41 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«), som er bindende for bl.a. Unionens institutioner. Mens myndighederne i medlemsstaterne ikke er bundet af chartrets artikel 41, er de underlagt pligten til god forvaltning, der er fastsat i denne artikel i chartret, når de gennemfører EU-retten, da bestemmelsen afspejler et almindeligt EU-retligt princip. Jf. dom af 8.5.2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, præmis 49 og 50).

19 – Jf. analogt dom af 19.9.2018, C.E. og N.E. (C-325/18 PPU og C-375/18 PPU,

EU:C:2018:739, præmis 82). Hvad angår indsigelsesretten i medfør af artikel 23, stk. 2, i direktiv 2008/9 jf. punkt 44-46 nedenfor.