

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

GERALD HOGAN

föredraget den 17 januari 2019(1)

Mål C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH

mot

Ministre de l'Action et des Comptes publics

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 171 – Återbetalning av mervärdesskatt – Direktiv 2008/9/EG – Artikel 20 – Den återbetalande medlemsstatens begäran om ytterligare information – Information som den återbetalande medlemsstaten begär inom en månad från det att den till vilken begäran riktats mottagit den – Tidsfristens rättsliga art och konsekvenserna av en underlåtenhet att följa fristen”

1. När en skattebetalare inte svarar inom den frist på en månad som föreskrivs i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt direktiv 2006/112/EG för beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat(2) på en begäran om ytterligare information från den berörda skattemyndigheten, innebär detta att rätten att begära återbetalning av överskjutande mervärdesskatt därmed automatiskt prekluderas? Detta är den centrala fråga som uppkommer i förevarande begäran om förhandsavgörande.

2. Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 20.2 i direktiv 2008/9. Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål vid Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrike) mellan Sea Chefs Cruise Services GmbH (nedan kallat Sea Chefs), ett bolag etablerat i Tyskland, och Ministre de l'Action et des Comptes publics (ministeriet för offentliga räkenskaper, Frankrike) och avser det senares beslut att avslå Sea Chefs' ansökan om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt för perioden från den 1 januari till den 31 december 2014.

3. Med sin tolkningsfråga vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i om den tidsfrist på en månad för att lämna den information som anges i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 är tvingande, det vill säga om ett överskridande av den fristen leder till att rätten till återbetalning

prekluderas, eller om denna bestämmelse medger en tolkning som innebär att det är möjligt att komplettera en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt genom att lämna ytterligare information inom ramen för ett överklagande enligt artikel 23 i detta direktiv.

4. Innan dessa frågor prövas ska emellertid den relevanta lagstiftningen redovisas.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Direktiv 2006/112

5. I artikel 169 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,(3) i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008,(4) föreskrivs följande:

”Förutom det avdrag som avses i artikel 168 skall den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för följande transaktioner:

a) Transaktioner som avser de i artikel 10.1 andra stycket angivna verksamheterna, som utförs utanför den medlemsstat där skatten skall betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.

...”

6. I artikel 170 i samma direktiv föreskrivs följande:

”De beskattningsbara personer som i enlighet med artikel 1 i direktiv 86/560/EEG, artikel 2.1 och artikel 3 i direktiv 2008/9/EG och artikel 171 i detta direktiv inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt har rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för.

a) de transaktioner som avses i artikel 169,

b) transaktioner för vilka mervärdesskatten endast skall betalas av förvärvaren i enlighet med artiklarna 194–197 och 199.”

7. I artikel 171 i samma direktiv föreskrivs följande:

”1. Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor och tjänster som belastats med mervärdesskatt eller importerar varor som är belagda med mervärdesskatt, men som är etablerade i en annan medlemsstat, ska ske i enlighet med genomförandereglerna i direktiv 2008/9/EG.”

...”

2. Direktiv 2008/9

8. I artikel 7 i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”För att erhålla återbetalning av mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten ska den beskattningsbara personen som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten på elektronisk väg rikta en återbetalningsansökan till den medlemsstaten och inkomma med denna till den medlemsstat där han är etablerad via den elektroniska portal som ska inrättas av den

medlemsstaten.”

9. I artikel 8 i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”1. Återbetalningsansökan ska innehålla följande information:

- a) Sökandens namn och fullständiga adress.
- b) En adress för kontakt på elektronisk väg.
- c) En beskrivning av sökandens affärsverksamhet för vilken varorna och tjänsterna förvärvats.
- d) Den återbetalningsperiod ansökan avser.
- e) En förklaring från sökanden om att denne inte har levererat varor eller tillhandahållit tjänster som anses ha levererats eller tillhandahållits i den återbetalande medlemsstaten under återbetalningsperioden med undantag av sådana transaktioner som avses i artikel 3 b i och ii.
- f) Sökandens registreringsnummer för mervärdesskatt eller skatteregistreringsnummer.
- g) Uppgifter om bankkonto, inbegripet IBAN- och BIC-koder.

2. Utöver den information som anges i punkt 1 ska återbetalningsansökan för varje återbetalande medlemsstat och för varje faktura eller imпорtdokument innehålla följande uppgifter:

- a) Varu- eller tjänsteleverantörens namn och fullständiga adress.
- b) Utom i fråga om import, varu- eller tjänsteleverantörens registreringsnummer för mervärdesskatt eller skatteregistreringsnummer som tilldelats av den återbetalande medlemsstaten i enlighet med artiklarna 239 och 240 i direktiv 2006/112/EG.
- c) Utom i fråga om import, prefixet för den återbetalande medlemsstaten i enlighet med artikel 215 i direktiv 2006/112/EG.
- d) Fakturans eller imпорtdokumentets datum och nummer.
- e) Beskattningsunderlaget och mervärdesskattebeloppet uttryckta i den återbetalande medlemsstatens valuta.
- f) Det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet beräknat i enlighet med artikel 5 och artikel 6 andra stycket, uttryckt i den återbetalande medlemsstatens valuta.
- g) I förekommande fall, den avdragsgilla andel som beräknats enligt artikel 6, uttryckt i procent.
- h) De förvärvade varornas och tillhandahållna tjänsternas art, beskrivna enligt koderna i artikel 9.”

10. I artikel 15 i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”1. Återbetalningsansökan ska lämnas in till etableringsmedlemsstaten senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden. Återbetalningsansökan ska anses ingiven endast om sökanden har lämnat samtliga de uppgifter som krävs enligt artiklarna 8, 9 och 11.

...”

11. I artikel 20 i samma direktiv föreskrivs följande:

"1. Om den återbetalande medlemsstaten anser att den inte har all relevant information som behövs för ett beslut i fråga om hela eller en del av återbetalningsansökan, får denna inom den fyramånadersperiod som avses i artikel 19.2 på elektronisk väg begära ytterligare information från bland annat sökanden eller etableringsmedlemsstaten. Om den ytterligare informationen begärs från en annan person än sökanden eller den behöriga myndigheten i en medlemsstat får framställningen göras på elektronisk väg endast om mottagaren av den har tillgång till sådana medel. Den återbetalande medlemsstaten får vid behov begära in kompletterande ytterligare information. Den information som begärs i enlighet med denna punkt får omfatta inlämnande av originalet eller en kopia av den berörda fakturan eller importdokumentet, om den återbetalande medlemsstaten hyser rimliga tvivel rörande giltigheten eller riktigheten av en viss fordran. I så fall ska tröskelbeloppen i artikel 10 inte gälla.

2. Den återbetalande medlemsstaten ska ges tillgång till den information som har begärts enligt punkt 1 inom en månad från det att begäran inkom till mottagaren."

12. I artikel 21 i samma direktiv föreskrivs följande:

"Om den återbetalande medlemsstaten begär ytterligare information ska denna meddela sökanden sitt beslut att bifalla eller avslå återbetalningsansökan inom två månader från det att den begärda informationen inkom eller, om den inte har fått svar på sin begäran, inom två månader efter det att den tidsfrist som anges i artikel 20.2 löpt ut.

..."

13. I artikel 23 i samma direktiv föreskrivs följande:

"1. Om återbetalningsansökan avslås helt eller delvis, ska den återbetalande medlemsstaten underrätta sökanden om avslagsbeslutet åtföljt av skälen för detta.

2. Sökanden får överklaga beslutet att avslå återbetalningsansökan hos behöriga myndigheter i den återbetalande medlemsstaten på de villkor och inom de tidsfrister som gäller för överklaganden i fråga om återbetalningsansökningar från personer som är etablerade i denna medlemsstat.

..."

B. Den nationella lagstiftningen

14. I artikel 242–0 W i bilaga II till code général des impôts (allmänna skattelagen), som infördes för att införliva artikel 20 med direktiv 2008/9, föreskrivs följande:

"I – Skattemyndigheten kan på elektronisk väg ... begära ytterligare information från bland annat sökanden eller den behöriga myndigheten i den EU-medlemsstat där sökanden är etablerad, om den anser att den inte har all relevant information som behövs för att fatta beslut i fråga om hela eller en del av den återbetalningsansökan som ingetts av sökanden. Om den ytterligare informationen begärs från någon annan än sökanden eller den behöriga myndigheten i en medlemsstat får framställningen göras på elektronisk väg endast om mottagaren av den har tillgång till sådana medel. Skattemyndigheten får vid behov begära in ytterligare information. Skattemyndigheten kan inom ramen för denna begäran anmoda sökanden att inlämna originalet av en faktura eller ett importdokument, om den hyser rimliga tvivel rörande giltigheten eller riktigheten av en viss fordran. Begäran kan omfatta alla transaktioner utan hänsyn till deras belopp.

II. – Den ytterligare information som har begärts enligt punkt I ska lämnas inom en månad från det att begäran inkom till mottagaren."

II. Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15. Den 17 september 2015 ansökte Sea Chefs hos de franska skattemyndigheterna om återbetalning av ett överskjutande mervärdesskattebelopp på 40 054,31 euro för perioden 1 januari till 31 december 2014. Det belopp som fordran i det nationella målet avser är begränsat till 32 143,47 euro.

16. Genom beslut av den 29 januari 2016 lämnades Sea Chefs ansökan helt utan bifall på grund av att Sea Chefs inte besvarat en begäran om ytterligare information som de franska myndigheterna hade sänt via e-post den 14 december 2015.

17. Genom en ansökan och en handling, registrerade den 7 april 2016 respektive den 2 januari 2017, yrkade Sea Chefs bland annat att Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil) skulle fastsätta att återbetalning av överskjutande mervärdesskatt med 32 143,47 euro för den aktuella perioden skulle ske.

18. Genom handlingar som inkom den 24 oktober 2016 respektive den 28 december 2017 anförde direktören för direktoratet för beskattning av utomlands bosatta personer att ansökan skulle avvisas av det skälet att den tidsfrist på en månad enligt artikel 20.2 i direktiv 2008/9, som införlivats med sista stycket i artikel 242–0 W i bilaga II till den allmänna taxeringslagen inte hade iakttagits. Enligt direktören i fråga medförde underlåtenheten att följa denna frist att rätten till återbetalning prekluderats. Direktören hävdade också att det inte är möjligt att i efterhand komplettera en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt genom att lägga fram upplysningar vid skattedomstolen för att visa att det föreligger en rätt till sådan återbetalning.

19. I beslut av den 27 juni 2017 vilandeförklarade Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil) målet avseende Sea Chefs ansökan och överlämnade målet till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) i enlighet med artikel L. 113–1 i lagen om förvaltningsdomstolar för besvarande av ett antal frågor.

20. Conseil d'État prövade dessa frågor i *avis contentieux* (ett förhandsavgörande) nr 412053 av den 18 oktober 2017.

21. Enligt Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil) kan, när franska skattemyndigheter inte har tillräcklig information för att de ska kunna säkerställa att beskattningsbara personer som inte är etablerade i Frankrike uppfyller villkoren för återbetalning av mervärdesskatt för varor eller tjänster som de tillhandahållits i Frankrike, begära sådan information från den beskattningsbara personen på elektronisk väg. Den beskattningsbara

personen har en månad på sig från mottagandet av begäran att lämna uppgifterna.

22. Den domstolen anser vidare att det, för att garantera effektiviteten i systemet för mervärdesskatt, i direktiv 2008/9 fastställs tidsfrister för att säkerställa en snabb behandling av ansökningar om återbetalning, vilka tidsfrister de sökande måste iaktta. Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil) konstaterar emellertid att det varken i direktiv 2008/9 eller i någon nationell bestämmelse fastställs några konsekvenser avseende rätten till återbetalning av mervärdesskatt när den föreskrivna tidsfristen inte iakttas. Enligt den domstolen anges det inte i någon av dessa rättsakter tydligt om en beskattningsbar person har möjlighet att komplettera sin ansökan efter överklagande till skattedomstol eller om talan vid underlåtenhet att iaktta fristen prekluderas.

23. Sea Chefs gjorde vid Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil) gällande att inom ramen för en ansökan enligt artikel 23 i direktiv 2008/9 strider det mot principen om mervärdesskattens neutralitet som säkerställs genom EU-lagstiftningen att inte tillåta en sökande att komplettera sin ansökan. Mervärdesskattens neutralitet säkerställs genom en rätt till fullt avdrag, vilket är en grundläggande princip för mervärdesskatt och innefattar rätten till domstolsprövning.

24. Sea Chefs hävdade vidare att ett förbud mot att komplettera sin ansökan om återbetalning av mervärdesskatt vid domstol strider mot principen att mervärdesskatt ska vara proportionerlig. Även om skattemyndigheterna måste säkerställa att en beskattningsbar person fullgör sin skyldighet att deklarerar och betala mervärdesskatt och får föreskriva andra skyldigheter för att säkerställa en korrekt uppbörd av mervärdesskatt och för att förebygga bedrägeri, får dessa myndigheter inte gå längre än vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

25. Enligt Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil) är frågan huruvida preklusionsbestämmelsen i fråga är förenlig med principerna om neutralitet och proportionalitet avgörande för prövningen av det mål som den domstolen ska avgöra. Frågan är mycket komplicerad.

26. Mot denna bakgrund beslutade Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen för förhandsavgörande:

”Ska artikel 20.2 i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 tolkas på så sätt att den utgör en preklusionsbestämmelse som innebär att en beskattningsbar person i en medlemsstat, som begär återbetalning av mervärdesskatt i en medlemsstat i vilken han eller hon inte är etablerad, inte kan komplettera sin ansökan om återbetalning i skattedomstolen om han eller hon har underlåtit att iaktta den frist för att svara på en begäran om information från myndigheten enligt bestämmelserna i punkt 1 i samma artikel, eller, tvärtom, på så sätt att den beskattningsbara personen inom ramen för den rätt att överklaga som föreskrivs i artikel 23 i direktivet och mot bakgrund av principerna om neutralitet och proportionalitet i fråga om mervärdesskatt, får komplettera sin ansökan i skattedomstolen?”

III. Förfarandet vid domstolen

27. Skriftliga yttranden har inkommit från Sea Chefs, den franska och den spanska regeringen samt Europeiska kommissionen. Domstolen anser, mot bakgrund av vad som framkommit under det skriftliga förfarandet, att den har ett tillräckligt underlag för att i enlighet med artikel 76.2 i domstolens rättegångsregler avgöra målet utan att hålla muntlig förhandling.

IV. Bedömning

28. Direktiv 2008/9 syftar enligt dess artikel 1 till att fastställa närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 170 i direktiv 2006/112 till beskattningsbara personer som uppfyller villkoren i artikel 3 i direktiv 2008/9 utan att vara etablerade i den återbetalande medlemsstaten. Rätten för en beskattningsbar person, som är etablerad i en medlemsstat, att enligt direktiv 2008/9 få den mervärdesskatt som vederbörande betalat i en annan medlemsstat återbetald motsvaras nämligen av den beskattningsbara personens rätt enligt direktiv 2006/112 att dra av ingående mervärdesskatt i sin egen medlemsstat.(5)

29. Det följer av domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen. Syftet med avdragssystemet, och således med återbetalningarna, är nämligen att den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta personen själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för alla ekonomiska verksamheter, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheterna är mervärdesskattepliktiga i sig. Avdragsrätten för mervärdesskatt är emellertid underordnad såväl materiella som formella krav och villkor.(6)

30. Trots de paralleller som dragits i domstolens praxis mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och rätten till återbetalning av mervärdesskatt, är bestämmelserna i direktiv 2008/9 om de uppgifter som en ansökan måste innehålla(7) och tidsfristerna för att ge in en återbetalningsansökan(8) mycket mer detaljerade än dem som gäller för avdrag av mervärdesskatt och som ingår i direktiv 2006/112.(9)

31. Direktiv 2006/112 innehåller inte någon tidsfrist inom vilken mervärdesskatten måste dras av. I sin dom av den 28 juli 2016, *Astone*,(10) har domstolen emellertid slagit fast att artiklarna 167, 168, 178, 179 första stycket, 180 och 182 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver en preklusionsfrist för utövandet av avdragsrätten, under förutsättning att likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen iakttas, vilket det enligt domstolen ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera. I sina domar av den 8 maj 2008 i målen *Ecotrade*(11) och den 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*,(12) har domstolen vidare slagit fast att möjligheten att utnyttja avdragsrätten utan tidsbegränsning skulle stå i strid med principen om rättssäkerhet, enligt vilken en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller hans eller hennes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan vara obestämd under obegränsad tid.

32. Däremot fastställs det i direktiv 2008/9 en rad tidsfrister avseende förfarandet för att lämna in en ansökan och för beviljande av återbetalning av mervärdesskatt. Domstolen fann i detta avseende i sin dom av den 21 juni 2012, *Elsacom*,(13) att det genom artikel 15.1 första meningen i direktiv 2008/9 införts en obligatorisk tidsfrist för ingivande av en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt och att underlåtenheten att iaktta denna tidsfrist kan leda till förlust av rätten till bidrag.

33. Domstolen fann att användningen av uttrycken "inom" (*au plus tard*) i artikel 7.1 första stycket 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(14) och "senast" (*au plus tard*) i artikel 15.1 första meningen i direktiv 2008/9 medförde att de specificerade

tidsfristerna var tvingande och att det inte längre var möjligt att ge in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt efter det att dessa tidsfrister löpt ut.

34. I förbigående vill jag dock påpeka att domstolen i sin dom av den 21 juni 2012, *Elsacom*,⁽¹⁵⁾ inte fäste någon vikt vid att imperativ använts i bestämmelserna i fråga.

35. Det framgår, till skillnad från den frist som föreskrivs i artikel 15.1 första meningen i direktiv 2008/9, inte av lydelsen av artikel 20.2 i det direktivet om den frist på en månad som fastställs där är tvingande, eftersom uttryck såsom "inom" eller "senast" inte används i den bestämmelsen. Visserligen används i artikel 20.2 i direktivet uttrycket "ska", men mot bakgrund av övriga omständigheter menar jag att användningen av detta uttryck inte är avgörande för denna fråga.

36. Tvärtom anser jag för min del att avsaknaden av sådana uttryck som "senast" i artikel 20.2 i direktiv 2008/9, till skillnad från i artikel 15.1 i direktivet, är betydelsefull och inte enbart är en slumpmässig omständighet. Frånvaron av ett sådant uttryck visar klart att unionslagstiftaren inte avsåg att fastställa någon tvingande frist i den förstnämnda bestämmelsen.⁽¹⁶⁾ Mot bakgrund av den grundläggande betydelse som rätten till återbetalning av mervärdesskatt har i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och den för det systemet centrala principen om skatteneutralitet måste fastställandet av tvingande frister med preklusionsverkan av rätten till återbetalning ske på ett klart och otvetydigt sätt genom uttryckliga bestämmelser i själva direktivet.

37. Vidare får, i enlighet med artikel 20.1 i direktiv 2008/9, den medlemsstat som handlägger ansökan om återbetalning begära ytterligare uppgifter från antingen sökanden, de behöriga myndigheterna i etableringsmedlemsstaten eller, för den delen, från en tredje part. I artikel 20.2 i direktiv 2008/9 fastställs emellertid en enhetlig tidsfrist på en månad för tillhandahållande av den begärda informationen, oberoende av till vem begäran riktats.

38. Redan denna omständighet talar enligt min mening starkt för att de franska skattemyndigheternas tolkning av denna bestämmelse⁽¹⁷⁾ inte kan vara korrekt. Även om rätten till avdrag är en grundläggande del av hela mervärdesskattesystemet skulle, om denna tolkning vore korrekt, tolkningen innebära att den skattskyldiges rättigheter i detta avseende kunde vara beroende av åtgärder från andras sida, i en situation där inte alla skulle kunna svara på en sådan begäran inom denna relativt korta tid. Det skulle följaktligen vara klart orättfärdigt om den omständigheten att en tredje part – såsom exempelvis skattemyndigheten i etableringsmedlemsstaten – underlåter att lämna begärd information inom den tidsfrist som anges i artikel 20.2 i direktivet skulle kunna leda till att en beskattningsbar person förlorar sin rätt till återbetalning.

39. Denna slutsats understryks också av domstolens fasta praxis där vikten av varje persons rätt till god förvaltning⁽¹⁸⁾ och rätten till ett effektivt rättsmedel som garanteras genom artikel 47 i stadgan⁽¹⁹⁾ framhålls. En väsentlig sida av rätten till god förvaltning och rätten till ett effektivt rättsmedel är att en materiell rättighet som säkerställs genom unionsrätten inte kan åsidosättas eller utsläckas genom tillämpning av en tidsfrist som kan tillämpas på ett orättfärdigt eller godtyckligt sätt. Så skulle vara fallet i detta mål, till exempel om den beskattningsbara personens avdragsrätt per automatik skulle prekluderas på grund av *någon annans* underlåtenhet att besvara begäran om information inom fristen på en månad.

40. I artikel 21 första stycket i direktiv 2008/9 fastställs vidare en tidsfrist inom vilken den återbetalande medlemsstaten ska meddela sökanden sitt beslut att bifalla eller avslå en ansökan om återbetalning, efter det att den mottagit den begärda informationen enligt artikel 20.1 i direktivet eller om dess begäran inte besvarats. Det kan således konstateras att det i artikel 21 i direktiv 2008/9 inte utesluts att en medlemsstat bifaller en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, trots att sökanden inte besvarat en begäran om ytterligare information. Detta ger

än mer stöd för att den tidsfrist som föreskrivs i artikel 20.2 inte avsetts att vara tvingande i den meningen att underlåtenheten att följa fristen prekluderar rätten till avdrag.

41. Vidare gäller enligt artikel 26 andra stycket i direktiv 2008/9 att om sökanden inte inom fristen lämnar den ytterligare information som den återbetalande medlemsstaten har begärt utgår ingen ränta till sökanden från medlemsstaten i fråga på det belopp som ska återbetalas inom den frist som anges i artikel 22.1 i direktiv 2008/9. Artikel 26 andra stycket i direktiv 2008/9 utgår således klart ifrån att en underlåtenhet att följa tidsfristen för att lämna information enligt artikel 20.2 inte medför att rätten till återbetalning prekluderas.

42. Mot bakgrund av vad som anförts ovan drar jag slutsatsen att den frist som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 inte är tvingande på det sätt som de franska skattemyndigheterna har tillämpat den i förevarande fall. Trots att den frist som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 inte är tvingande kan det emellertid konstateras att en underlåtenhet att följa den inte helt saknar konsekvenser.

43. Enligt artikel 21 första stycket i direktiv 2008/9 ska, när den återbetalande medlemsstaten inte har fått svar på sin begäran om ytterligare information, den medlemsstaten meddela sökanden sitt beslut att bifalla eller avslå ansökan inom två månader efter utgången av den tidsfrist som föreskrivs i artikel 20.2 i direktivet. Underlåtenheten att svara leder således i princip till att ett beslut i frågan om återbetalning antas. Det beslutet kan sökanden i sin tur överklaga enligt artikel 23.2 i direktiv 2008/9.

44. Artikel 23.2 i direktiv 2008/9 innehåller inga närmare bestämmelser om den rätt att överklaga som anges där. Eftersom det inte finns några uppgifter om eller begränsning av denna rätt, med förbehåll för det dubbla kravet på likvärdighet och effektivitet, är överklagandets omfattning en fråga som omfattas av nationell processrätt. Härav följer att ett överklagande, åtminstone i princip, kan ske till en administrativ eller rättslig myndighet och avse såväl sak- som rättsfrågor.

45. Mot bakgrund av att jag anser att den frist som anges i artikel 20.2 inte är tvingande och att sökanden inte har förlorat sin rätt till återbetalning av mervärdesskatt genom sin underlåtenhet att svara på en begäran om ytterligare information inom den förelagda tidsfristen, får sökanden lämna den information som tidigare begärts av den återbetalande medlemsstaten inom ramen för förfarandet för överklagande, i syfte att komplettera sin ansökan om återbetalning.

46. För att säkerställa att denna möjlighet inte används systematiskt och att den frist som fastställs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 ändå iakttas, får enligt min mening den återbetalande medlemsstaten, så länge principerna om effektivitet och likvärdighet iakttas, bestämma att kostnaderna för överklagandet till följd av sökandens underlåtenhet att lämna information inom den frist som föreskrivs i denna bestämmelse ska betalas av sökanden. Medlemsstaten har dock ingen skyldighet att fatta ett sådant beslut.

47. För det andra kan, såsom beskrivits i punkt 41 ovan, underlåtenheten att svara på begäran om ytterligare uppgifter medföra konsekvenser enligt artikel 26 i direktiv 2008/9 i fråga om den ränta som ska betalas till sökanden om mervärdesskatten återbetalas för sent.

V. Förslag till avgörande

48. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrike) på följande sätt:

Artikel 20.2 i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler

för återbetalning av mervärdesskatt enligt direktiv 2006/112/EG till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat ska tolkas så, att den inte skapar en tvingande tidsfrist, vars överskridande automatiskt medför att rätten till återbetalning av mervärdesskatt från en medlemsstat prekluderas. En skattskyldig får därmed komplettera sin ansökan genom att lägga fram bevisning inom ramen för ett överklagande enligt artikel 23 i det direktivet.

1 Originalspråk: engelska.

2 EGT L 44, 2008, s. 23

3 EGT L 347, 2006, s. 1

4 EGT L 44, 2008, s. 1

5 Dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punkterna 34 och 36 och där angiven rättspraxis).

6 Dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punkterna 37–40 och där angiven rättspraxis).

7 Se artikel 8 i direktiv 2008/9. Det framgår av handlingarna i målet att Sea Chefs ansökan om återbetalning av mervärdesskatt lämnats in i tid enligt artikel 15.1 i samma direktiv. Dessutom finns det, med förbehåll för den nationella domstolens prövning, ingenting i de handlingar som ingetts till domstolen som tyder på att Sea Chefs underlåtit att följa de nationella bestämmelser som införlivar artikel 8 med direktiv 2008/9, då bolaget hade lämnat in en giltig och komplett ansökan om återbetalning av mervärdesskatt. Det finns heller inte något som tyder på att det rör sig om bedrägeri eller missbruk av rättigheter.

8 Se artikel 15.1 i direktiv 2008/9.

9 Se artikel 178 i direktiv 2006/112 om villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt.

10 C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 39.

11 C?95/07 och C?96/07, EU:C:2008:267, punkt 44.

12 C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 48.

13 C?294/11, EU:C:2012:382, punkterna 26 och 33.

14 EGT L 331, 1979, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84.

15 C?292/11, EU:C:2012:382, punkterna 26 och 33.

16 Ett sådant tillvägagångssätt skulle även överensstämja med unionslagstiftarens tillvägagångssätt för förfaranden som reglerar rätten att dra av ingående mervärdesskatt och avsaknaden i direktiv 2006/112 av någon särskild tidsfrist för att ansöka om avdrag.

17 Se ovan punkt 18.

18 Se, analogt, artikel 41 i stadgan om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) som är bindande för, bland annat, unionens institutioner. Även om myndigheterna i medlemsstaterna inte är bundna av artikel 41 i stadgan, omfattas de av kraven på god förvaltning, såsom de har fastslagits i nämnda artikel i stadgan när de genomför EU:s lagstiftning, eftersom

denna bestämmelse återspeglar en allmän princip i unionsrätten. Se dom av den 8 maj 2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, punkterna 49 och 50).

19 Se, analogt, dom av den 19 september 2018 i målen C-325/18 PPU och C-375/18 PPU, C.E och N.E., EU:C:2018:739, punkt 82. När det gäller rätten till överklagande enligt artikel 23.2 i direktiv 2008/9, se punkterna 44–46 nedan.