Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

24. oktober 2013*

»Skatter og afgifter — merværdiafgift — godtgørelse af for meget betalt moms i form af modregning — ophævelse af en modregningsafgørelse — pligt til at betale morarente til den afgiftspligtige«

I sag C-431/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumænien) ved afgørelse af 21. juni 2012, indgået til Domstolen den 24. september 2012, i sagen:

**Agenția Națională de Administrare Fiscală**

mod

**SC Rafinăria Steaua Română SA,**

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling)

sammensat af dommerne E. Juhász, formand for tiende afdeling som fungerende afdelingsformand, A. Rosas og C. Vajda (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— SC Rafinăria Steaua Română SA ved avocat D. Dascălu

— den rumænske regering ved R.H. Radu, E. Gane og A.-L. Crișan, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved L. Keppenne og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

* Processprog: rumænsk.

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 183 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347 s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Agenția Națională de Administrare Fiscală (det nationale agentur for skatteforvaltning i Rumænien, herefter »Agenția«) og selskabet SC Rafinăria Steaua Română SA (herefter »Steaua Română«) vedrørende en anmodning om betaling af renter som følge af forsinket tilbagebetaling af overskydende merværdiafgift (herefter »moms«), der blev betalt som indgående moms af Steaua Română, med fradrag af dennes momstilsvar.

### Retsforskrifter

*EU-retten*

3 Momsdirektivets artikel 183, stk. 1, bestemmer:

»Når fradragene overstiger det skyldige momsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.«

4 Momsdirektivets artikel 252, stk. 2, er affattet således:

»Medlemsstaterne fastsætter afgiftsperioden til en, to eller tre måneder.

Medlemsstaterne kan dog fastsætte andre perioder, der imidlertid ikke må overstige et år.«

*Rumænsk ret*

5 Skatteproceduren er indført ved Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (lovdekret nr. 92 om lov om skatteprocedure) af 24. december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 941 af 29.12.2003, trykt igen i *Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 513 af 31.7.2007) i den version, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »lov om skatteprocedure«).

6 Artikel 124 i lov om skatteprocedure bestemmer i stk. 1:

»Afgiftspligtige personer er berettigede til modtagelse af renter, beregnet fra dagen efter udløbet af den […] fastsatte frist […] af beløb, som skal godtgøres eller tilbagebetales af staten. Renter tilkendes efter anmodning herom fra de afgiftspligtige personer.«

7 Dekret fra økonomi- og finansministeren nr. 1857/2007 af 1. november 2007 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 785 af 20.11.2007) om godkendelse af fremgangsmåden for afgørelser vedrørende angivelser, hvor der fremgår negativ moms og anmodning om tilbagebetaling, bestemmer i kapitel 1, afsnit B, nr. 6 følgende:

»Anmodninger om tilbagebetaling behandles i kronologisk rækkefølge på baggrund af deres registrering hos skattemyndighederne inden for 45 kalenderdage fra datoen for indgivelse af den angivelse, hvor der fremgår negativ moms og anmodning om tilbagebetaling.«

## De faktiske omstændigheder i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Steaua Românăs momsangivelser for december 2007 og januar 2008 viste en negativ saldo på 3 697 738 RON, hvis tilbagebetaling blev godkendt af Agenția efter en skattekontrol.

9 Som følge af samme skattekontrol udstedte Agenția imidlertid en afgiftsansættelse, hvorved den ulovligt pålagde Steaua Română to supplerende afgiftsbyrder med henholdsvis 19 002 767 RON for moms og 5 374 404 RON for morarenter. Myndigheden udstedte derefter to afgørelser, hvorved den foretog opkrævning af den overskydende moms gennem modregning, hvilket medførte, at de to skattebyrder blev fuldstændig afviklet.

10 Da Steaua Românăs klager over afgiftsansættelsen og modregningsafgørelserne blev forkastet, anlagde selskabet sag ved Curtea de Apel Ploiești, som annullerede de pågældende afgørelser ved domme af 4. december 2008 og 14. oktober 2009. De af Agenția indbragte appeller blev forkastet af Înalta Curte de Casație și Justiție ved domme af 9. juni 2009 og 13. maj 2010. Agenția blev følgelig pålagt at godtgøre Steaua Română et beløb på 3 697 738 RON, som selskabet principalt havde nedlagt påstand om.

11 På grundlag af ulovligheden af modregningsskrivelserne og den forsinkede tilbagebetaling af det ulovligt modregnede momsbeløb har Steaua Română ligeledes stillet krav over for Agenția om betaling af renter af dette beløb, beregnet fra udløbet af den lovbestemte frist på 45 dage for afgørelsen vedrørende momsangivelser indtil datoen for den faktiske godtgørelse af dette beløb. Selskabet havde beregnet størrelsen af dette rentebeløn til 1 793 972 RON.

12 Da Agenția ikke besvarede denne anmodning inden for den frist, der var fastsat i den gældende lovgivning, indgav Steaua Română ad to omgange klager med krav om betaling af et beløb på i alt 1 793 972 RON for lovbestemte renter.

13 Da klagen blev forkastet ved afgørelse fra Agenția af 30. september 2010 har Curtea de Apel București ved dom af 14. februar 2011 annulleret denne afgørelse og pålagt Agenția at betale Steaua Română et beløb på 1 793 972 RON som lovbestemte renter frem til 27. juli 2009.

14 Agenția har appelleret denne dom til Înalta Curte de Casație și Justiție.

15 Til støtte for appellen har Agenția bl.a. gjort gældende, at Curtea de Apel București har begået en retlig fejl ved at pålægge myndigheden at betale 1 739 972 RON som lovbestemte renter, idet den gældende lovgivning ikke sanktionerer den måde, hvorpå anmodninger indgivet af afgiftspligtige personer behandles, men alene overskridelse af fristen for behandling af disse ansøgninger. Momsangivelserne og de øvrige anmodninger indgivet af Steaua Română var imidlertid blevet behandlet inden for de pålagte frister. Der var følgelig ingen skyldige morarenter for så vidt angår den periode, hvori modregningsafgørelserne var i kraft.

16 Steaua Română har henvist til dom af 12. maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (sag C-107/10, Sml. I, s. 3873), idet selskabet har anført, at Domstolen i den dom valgte en udtrykkelig fortolkning og anvendelse af princippet om momsneutralitet hvad angår personernes ret til morarenter i tilfælde af forsinket tilbagebetaling af overskydende moms. Steaua Română har følgelig nedlagt påstand om, at appellen forkastes som grundløs, idet selskabet i det væsentlige har gjort gældende, at Agenția ikke havde overholdt fristen for tilbagebetaling af moms.

17 Under disse omstændigheder har Înalta Curte de Casație și Justiție, der, idet den er appelret i sidste instans, ser sig forpligtet til at forelægge et spørgsmål for Domstolen i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF, besluttet at udsætte sagen og forelægge følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er en fortolkning af bestemmelserne i artikel 124 i [lov om skatteprocedure], hvorefter staten ikke er pligtig at betale renter af de i momsangivelserne krævede beløb for perioden fra datoen for modregning af disse beløb til datoen for annullation af modregningsforanstaltningerne ved retsafgørelse, i strid med bestemmelserne i artikel 183 i [...] direktiv 2006/112 [...]?«

## Om det præjudicielle spørgsmål

18 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 183 skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en afgiftspligtig person, der har anmodet om tilbagebetaling af overskydende moms betalt som indgående moms af den af ham skyldige moms, ikke fra en skattemyndighed i en medlemsstat kan opnå morarenter som følge af den forsinkede godtgørelse fra denne myndighed for en periode, for hvilke der var administrative akter gældende, der udelukkede godtgørelse, og som efterfølgende er blevet annulleret ved en retsafgørelse.

19 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at selv om momsdirektivets artikel 183 hverken foreskriver en forpligtelse til at betale rente af det overskydende momsbeløb, der skal tilbagebetales, eller den dato, fra hvilken sådanne renter skal betales, kan det ikke af denne omstændighed i sig selv konkluderes, at denne bestemmelse skal fortolkes således, at de af medlemsstaterne fastsatte nærmere bestemmelser om tilbagebetaling af for meget betalt moms er fritaget for enhver EU-retlig kontrol (dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 27 og 28 og den deri nævnte retspraksis).

20 Selv om gennemførelsen af den i momsdirektivets artikel 183 foreskrevne ret til tilbagebetaling af overskydende moms i princippet henhører under medlemsstaternes processuelle autonomi, er denne autonomi ikke desto mindre underlagt principperne om ækvivalens og effektivitet (dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 29).

21 Det fremgår i øvrigt af retspraksis, at visse konkrete bestemmelser, som medlemsstaterne skal overholde ved gennemførelsen af retten til tilbagebetaling af overskydende moms, kan udledes af momsdirektivets artikel 183, fortolket under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og de almindelige momsretlige principper. Afgiftspligtiges ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den indgående moms, som allerede er opkrævet af goder, de har købt, og tjenesteydelser, de har fået leveret, udgør i henhold til fast retspraksis et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem, der er indført ved Unionslovgivningen. Denne ret udgør en integrerende del af momsordningen, der som udgangspunkt ikke kan begrænses. Den omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 30-32 og den deri nævnte retspraksis).

22 Det er i lyset af disse betragtninger, at Domstolen allerede har fastslået, at bestemmelserne om tilbagebetaling af overskydende moms ikke må krænke princippet om momssystemets afgiftsneutralitet, ved at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære denne afgift, hvilket indebærer, at tilbagebetalingen skal ske inden for rimelig frist (dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 33).

23 Ved tilbagebetaling til den afgiftspligtige person af overskydende moms, som sker efter en rimelig frist, kræver princippet om momssystemets afgiftsneutralitet af samme grunde, at det økonomiske tab, som følger heraf til skade for den afgiftspligtige på grund af den manglende rådighed over de omhandlede beløb, skal kompenseres gennem betaling af morarenter.

24 Det fremgår i denne forbindelse af Domstolens praksis, at en beregning af de renter, som statskassen skal betale, der ikke tager udgangspunkt i den dag, hvor den overskydende moms i almindelighed ville skulle godtgøres i medfør momsdirektivet, i princippet er i strid med de i direktivets artikel 183 indeholdte krav (dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 51). Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at den nationale lovgivning, der skal finde anvendelse i hovedsagen, i princippet fastsætter beregning af morarenter fra udløbet af den frist på 45 dage, der er fastsat for behandling af momsangivelser.

25 Det skal i øvrigt bemærkes, at fra den afgiftspligtiges synspunkt er årsagen til, at tilbagebetalingen af den overskydende moms er sket for sent, uden betydning. Der er ikke nogen relevant forskel i denne sammenhæng mellem forsinket tilbagebetaling som følge af en administrativ behandling af anmodningen, som har overskredet fristerne, og en forsinket godtgørelse som følge af administrative akter, som ulovligt udelukker godtgørelse, og som efterfølgende er blevet annulleret ved en retsafgørelse.

26 Henset til disse bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 183 skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en afgiftspligtig person, der har anmodet om tilbagebetaling af overskydende moms betalt som indgående moms af den af ham skyldige moms, ikke fra en skattemyndighed i en medlemsstat kan opnå morarenter som følge af den forsinkede godtgørelse fra denne myndighed for en periode, for hvilke der var administrative akter gældende, der udelukkede godtgørelse, og som efterfølgende er blevet annulleret ved en retsafgørelse.

## Sagens omkostninger

27 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

**Artikel 183 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en afgiftspligtig person, der har anmodet om tilbagebetaling af overskydende moms betalt som indgående moms af den af ham skyldige moms, ikke fra en skattemyndighed i en medlemsstat kan opnå morarenter som følge af den forsinkede godtgørelse fra denne myndighed for en periode, for hvilke der var administrative akter gældende, der udelukkede godtgørelse, og som efterfølgende er blevet annulleret ved en retsafgørelse.**

Underskrifter