ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

24 oktober 2013 *

„Fiscale bepalingen — Belasting over toegevoegde waarde — Teruggave van btw-overschot door verrekening — Nietigverklaring van verrekeningsbesluiten — Verplichting tot betaling van vertragingsrente aan belastingplichtige”

In zaak C-431/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Înalta Curte de Casație şi Justiție (Roemenië) bij beslissing van 21 juni 2012, ingekomen bij het Hof op 24 september 2012, in de procedure

Agenția Națională de Administrare Fiscală

tegen

SC Rafinăria Steaua Română SA,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: E. Juhász, president van de Tiende kamer, waarnemend voor de kamerpresident, A. Rosas en C. Vajda (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— SC Rafinăria Steaua Română SA, vertegenwoordigd door D. Dascălu, advocaat,

— de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R. H. Radu, E. Gane en A.-L. Crișan als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Keppenne en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

* Procestaal: Roemeens.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 183 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Agenția Națională de Administrare Fiscală (Roemeense nationale belastingdienst; hierna: „Agenția") en de onderneming SC Rafinăria Steaua Română (hierna: „Steaua Română") betreffende een verzoek om betaling van rente wegens de tardieve teruggave van de voorbelasting die Steaua Română te veel had betaald in verhouding tot de door haar verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw").

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 183, eerste alinea, van de btw-richtlijn luidt:

„Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling."

4 Artikel 252, lid 2, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Het belastingtijdvak wordt door de lidstaten vastgesteld op een, twee of drie maanden.

De lidstaten kunnen evenwel andere belastingtijdvakken bepalen, die echter niet langer dan een jaar mogen zijn."

Roemeens recht

5 De voorschriften inzake de fiscale procedure zijn vervat in regeringsdecreet nr. 92 van 24 december 2003 houdende het wetboek fiscaal procesrecht (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală, *Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 941 van 29 december 2003, opnieuw bekendgemaakt in *Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 513 van 31 juli 2007), in de versie die gold ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „wetboek fiscaal procesrecht").

6 Artikel 124, lid 1, van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalt:

„Voor bedragen die uit de Staatskas moeten worden gerestitueerd of vergoed, hebben de belastingplichtigen recht op rente vanaf de dag volgend op het verstrijken van de [...] vastgestelde termijn [...] De rente wordt toegekend op verzoek van de belastingplichtigen."

7 Decreet nr. 1857/2007 van de minister van Economie en Financiën van 1 november 2007 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 785 van 20 november 2007), houdende vaststelling van de wijze van afhandeling van aangiften met een btw-overschot in het kader waarvan de belastingplichtige voor teruggave kiest, bepaalt in hoofdstuk 1, deel B, punt 6:

„Verzoeken om restitutie worden afgehandeld in chronologische volgorde van inschrijving bij de belastingdienst en binnen 45 kalenderdagen nadat de aangifte met een btw-overschot in het kader waarvan de belastingplichtige voor teruggave kiest, is ingediend."

Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 De belastingaangiften van Steaua Română voor de maanden december 2007 en januari 2008 lieten een btw-overschot zien van 3 697 738 Roemeense lei (RON). Na een controle stemde het Agenția ermee in haar dat bedrag terug te geven.

9 Naar aanleiding van diezelfde controle heeft het Agenția echter een aanslag opgelegd waarbij zij Steaua Română onrechtmatig twee extra heffingen heeft opgelegd, namelijk 19 002 767 RON aan btw en 5 374 404 RON aan vertragingsrente. Vervolgens heeft zij bij twee besluiten het btw-overschot verrekend met die twee heffingen, die zodoende reeds gedeeltelijk werden betaald.

10 Nadat haar bezwaren tegen de belastingaanslag en de verrekeningsbesluiten waren afgewezen, heeft Steaua Română beroep in rechte ingesteld bij de Curtea de Apel Ploiești, die die aanslag en besluiten nietig heeft verklaard bij arresten van 4 december 2008 en 14 oktober 2009. De cassatieberoepen van het Agenția tegen die arresten zijn door de Înalta Curte de Casație și Justiție verworpen bij arresten van 9 juni 2009 en 13 mei 2010. Het Agenția diende Steaua Română bijgevolg het bedrag van 3 697 738 RON dat zij primair had gevorderd, terug te geven.

11 Met een beroep op de onrechtmatigheid van de verrekeningsbesluiten en de tardieve teruggave van het onrechtmatig verrekende btw-bedrag, heeft Steaua Română het Agenția tevens verzocht om betaling van rente over dat bedrag vanaf het verstrijken van de ter afhandeling van btw-aangiften wettelijk vastgestelde termijn van 45 dagen tot op de datum waarop dat bedrag daadwerkelijk was teruggegeven. Volgens haar berekeningen bedroeg die rente 1 793 972 RON.

12 Aangezien het Agenția niet binnen de in de toepasselijke regelgeving gestelde termijn gevolg heeft gegeven aan dat verzoek, heeft Steaua Română twee keer bezwaar aangetekend, waarbij zij verzocht om betaling van in totaal 1 793 972 RON aan wettelijke rente.

13 Dat verzoek is door het Agenția afgewezen bij besluit van 30 september 2010, dat op zijn beurt door de Curtea de Apel București nietig is verklaard bij arrest van 14 februari 2011. Bij dat arrest werd het Agenția gelast Steaua Română 1 793 972 RON aan tot op 27 juli 2009 verschuldigde wettelijke rente te betalen.

14 Het Agenția heeft tegen dat arrest cassatieberoep ingesteld bij de Înalta Curte de Casație și Justiție.

15 In zijn cassatieberoep heeft het Agenția met name betoogd dat de Curtea de Apel București blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting voor zover zij hem heeft veroordeeld tot betaling van 1 739 972 RON aan wettelijke rente, aangezien de toepasselijke wettelijke regeling niet voorziet in een sanctie voor de wijze waarop de door de belastingplichtigen ingediende verzoeken worden afgehandeld, maar enkel voor het feit dat de termijn waarbinnen die verzoeken moeten worden afgehandeld, wordt overschreden. Zowel de btw-aangiften van Steaua Română als de door haar ingediende verzoeken zijn binnen de gestelde termijnen afgehandeld. Bijgevolg is geen vertragingsrente verschuldigd voor de periode waarin de verrekeningsbesluiten van kracht waren.

16 Steaua Română heeft zich beroepen op het arrest van 12 mei 2011 in de zaak Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Jurispr. blz. I-3873) en heeft daarbij aangevoerd dat het Hof zich in dat arrest uitdrukkelijk heeft uitgesproken over de uitlegging en de toepassing van het beginsel van neutraliteit van de btw in het licht van de eerbiediging van het recht van de belastingplichtigen rente te ontvangen wegens de tardieve teruggave van een btw-overschot. Steaua Română heeft de Înalta Curte de Casație și Justiție bijgevolg verzocht het cassatieberoep ongegrond te verklaren, in wezen op grond van het feit dat het Agenția de termijn voor teruggave van de btw niet had nageleefd.

17 Daarop heeft de Înalta Curte de Casație și Justiție, die zich als in laatste aanleg uitspraak doende cassatierechter gehouden achtte, de zaak krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU naar het Hof te verwijzen, de behandeling geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is de uitlegging van artikel 124 van het [Roemeense] wetboek fiscaal procesrecht in die zin dat de Staat over in de btw-aangifte gevorderde bedragen geen rente is verschuldigd voor het tijdvak tussen het tijdstip waarop deze bedragen zijn verrekend en het tijdstip waarop de verrekeningsbesluiten bij rechterlijke beslissing nietig zijn verklaard, in strijd met artikel 183 van richtlijn 2006/112 [...]?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

18 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 183 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een belastingplichtige die heeft verzocht om teruggave van de voorbelasting die hij te veel heeft betaald in verhouding tot de door hem verschuldigde btw, geen recht heeft op betaling van vertragingsrente door de belastingdienst van een lidstaat die de teruggave tardief heeft verricht, voor de periode waarin administratieve besluiten van kracht waren die de teruggave uitsloten en die nadien bij rechterlijke beslissing nietig zijn verklaard.

19 Dienaangaande zij in herinnering geroepen dat artikel 183 van de btw-richtlijn weliswaar niet voorziet in een verplichting tot betaling van rente over het terug te geven btw-overschot noch de datum bepaalt vanaf welke rente zou zijn verschuldigd, maar dat dit op zich niet de conclusie wettigt dat dat artikel aldus moet worden uitgelegd dat de door de lidstaten vastgestelde regels voor teruggave van het btw-overschot niet aan toetsing aan het Unierecht zijn onderworpen (reeds aangehaald arrest Enel Maritsa Iztok 3, punten 27 en 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Hoewel de in artikel 183 van de btw-richtlijn bedoelde praktische toepassing van het recht op teruggave van het btw-overschot in beginsel onder de procedurele autonomie van de lidstaten valt, zijn de lidstaten bij de uitoefening van die autonomie namelijk begrensd door het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel (arrest Enel Maritsa Iztok 3, punt 29).

21 Uit de rechtspraak blijkt voorts dat artikel 183 van de btw-richtlijn, uitgelegd in het licht van de context van die bepaling en de algemene beginselen inzake btw, een aantal specifieke regels bevat die de lidstaten moeten naleven bij de praktische toepassing van het recht op teruggave van het btw-overschot. Het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia is geheven over de aan hen geleverde goederen en verleende diensten, vormt immers een basisbeginsel van het bij het Unierecht ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. Het recht op aftrek van de voorbelasting maakt integrerend deel uit van de btw-regeling en kan in beginsel niet worden beperkt. Het wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (arrest Enel Maritsa Iztok 3, punten 30-32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Tegen die achtergrond heeft het Hof reeds geoordeeld dat de regeling voor de teruggave van het btw-overschot geen afbreuk mag doen aan het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te laten dragen, wat met name impliceert dat de teruggave binnen een redelijke termijn moet geschieden (arrest Enel Maritsa Iztok 3, punt 33).

23 Om dezelfde redenen verlangt het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel ook dat wanneer het btw-overschot niet binnen een redelijke termijn aan de belastingplichtige wordt teruggegeven, het financiële verlies dat de belastingplichtige lijdt ten gevolge van het feit dat hij niet over de betrokken geldsommen kan beschikken, wordt gecompenseerd door de betaling van vertragingsrente.

24 In dat verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat een berekening van de door de schatkist verschuldigde rente die niet uitgaat van de dag waarop het btw-overschot overeenkomstig de btw-richtlijn normaal gesproken had moeten worden gerestitueerd, in beginsel in strijd is met de vereisten van artikel 183 van deze richtlijn (arrest Enel Maritsa Iztok 3, punt 51). Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de vertragingsrente overeenkomstig de op het hoofdgeding toepasselijke nationale wettelijke regeling in beginsel moet worden berekend vanaf de dag volgend op het verstrijken van de termijn van 45 dagen die voor de afhandeling van de btw-aangiften is vastgesteld.

25 Verder zij vastgesteld dat de reden waarom het btw-overschot tardief wordt teruggegeven, vanuit het perspectief van de belastingplichtige zonder belang is. In deze samenhang is er geen relevant verschil tussen een tardieve teruggave die het gevolg is van het feit dat de betrokken dienst het verzoek niet binnen de vastgestelde termijnen heeft afgehandeld en een tardieve teruggave die resulteert uit de vaststelling van administratieve besluiten die de teruggave onrechtmatig uitsluiten en nadien bij rechterlijke beslissing nietig worden verklaard.

26 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 183 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een belastingplichtige die heeft verzocht om teruggave van de voorbelasting die hij te veel heeft betaald in verhouding tot de door hem verschuldigde btw, geen recht heeft op betaling van vertragingsrente door de belastingdienst van een lidstaat die de teruggave tardief heeft verricht, voor de periode waarin administratieve besluiten van kracht waren die de teruggave uitsloten en die nadien bij rechterlijke beslissing nietig zijn verklaard.

Kosten

27 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 183 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een belastingplichtige die heeft verzocht om teruggave van de voorbelasting die hij te veel heeft betaald in verhouding tot de door hem verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde, geen recht heeft op betaling van vertragingsrente door de belastingdienst van een lidstaat die de teruggave tardief heeft verricht, voor de periode waarin administratieve besluiten van kracht waren die de teruggave uitsloten en die nadien bij rechterlijke beslissing nietig zijn verklaard.

ondertekeningen