

Sag C-107/10

Enel Maritsa Iztok 3 AD

mod

Direktor »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« NAP

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af

Administrativen sad Sofia-grad)

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – moms – direktiv 77/388/EØF og 2006/112/EF – tilbagebetaling – frist – renter – modregning – principper om afgiftsneutralitet og proportionalitet – beskyttelse af den berettigede forventning«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – tilbagebetaling af det overskydende beløb*

(Rådets direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2006/138, art. 183)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – tilbagebetaling af det overskydende beløb*

(Rådets direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2006/138, art. 183)

3. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – tilbagebetaling af det overskydende beløb*

(Rådets direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2006/138, art. 183)

1. Artikel 183 i direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved direktiv 2006/138, sammenholdt med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, der med tilbagevirkende kraft foreskriver en forlængelse af fristen for tilbagebetaling af overskydende merværdiafgift, for så vidt som denne lovgivning fratager den afgiftspligtige den ret til morarenter af det beløb, der skal tilbagebetales til ham, som han havde før lovgivningens ikrafttrædelse.

(jf. præmis 41 og domskonkl. 1)

2. Artikel 183 i direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved direktiv 2006/138, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den almindelige frist for tilbagebetaling af overskydende merværdiafgift, ved udløbet af hvilken der påløber morarenter af det beløb, der skal tilbagebetales, udskydes, såfremt der indledes en skattekontrol, når denne udskydelse har til følge, at sådanne renter kun påløber fra den dato at regne, hvor denne skattekontrol er tilendebragt, skønt den overskydende moms allerede er blevet overført til de tre afgiftsperioder, der følger efter den periode, hvori den overskydende moms er opstået. Det er derimod ikke i strid med denne bestemmelse, at denne frist normalt er fastsat til 45 dage.

(jf. præmis 61 og domskonkl. 2)

3. Artikel 183 i direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved direktiv 2006/138, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at tilbagebetaling af overskydende merværdiafgift foretages ved modregning.

Medlemsstaterne har således et vist råderum med hensyn til udformningen af de nærmere bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms, for så vidt som tilbagebetalingen finder sted inden for en rimelig frist ved kontant betaling eller lignende, og den afgiftspligtige ikke bærer nogen økonomisk risiko.

(jf. præmis 64 og 67 samt domskonkl. 3)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

12. maj 2011 (*)

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – moms – direktiv 77/388/EØF og 2006/112/EF – tilbagebetaling – frist – renter – modregning – principper om afgiftsneutralitet og proportionalitet – beskyttelse af den berettigede forventning«

I sag C-107/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarien) ved afgørelse af 15. februar 2010, indgået til Domstolen den 25. februar 2010, i sagen:

Enel Maritsa Iztok 3 AD

mod

Direktor »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« NAP

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász og T. von Danwitz (refererende dommer),

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. januar 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Enel Maritsa Iztok 3 AD ved avocat L. Ruessmann og advokat S. Yordanova
- direktor »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« NAP ved A. Georgiev og I. Atanasova Kirova, som befuldmægtigede
- den bulgarske regering ved T. Ivanov og E. Petranova, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou og S. Petrova, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 18, stk. 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2006/98/EF af 20. november 2006 (EUT L 363, s. 129, herefter »sjette direktiv«), og artikel 183, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2006/138/EF af 19. december 2006 (EUT L 384, s. 92, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en sag mellem Enel Maritsa Iztok 3 AD (herefter »Enel«) og direktor »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« NAP (direktøren for direktoratet »Klager og Opkrævningsadministration« under centraladministrationen ved Det Nationale Agentur for Indtægter, herefter »direktor«) vedrørende den relevante dato, fra hvilken der skal betales morarenter af et beløb, der skal tilbagebetales for overskydende merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 18, stk. 2 og 4, bestemmer:

»2. Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den merværdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og blevet udøvet i henhold til stk. 1.

Medlemsstaterne kan dog kræve, at afgiftspligtige personer, der udfører de i artikel 4, stk. 3, omhandlede lejlighedsvis transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.

[...]

4. Når de tilladte fradrag overstiger det skyldige afgiftsbeløb 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.

Medlemsstaterne kan dog afslå overførelse eller tilbagebetaling, når det overskydende beløb er ubetydeligt.«

4 Momsdirektivets artikel 183 har følgende ordlyd:

»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.

Medlemsstaterne kan dog afslå overførelse eller tilbagebetaling, når det overskydende beløb er ubetydeligt.«

5 Momsdirektivets artikel 252 bestemmer:

»1. Momsangivelsen skal indgives inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist. Denne frist må højst være på to måneder regnet fra udløbet af hver afgiftsperiode.

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

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

Nationale bestemmelser

6 I henhold til artikel 87 i lov om merværdibeskatning (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, herefter »momsloven«) er afgiftsperioden i almindelighed fastsat til én måned.

7 Momslovens artikel 92 bestemte i den version, der var gældende indtil 18. december 2007:

»(1) De beløb, der skal tilbagebetales i henhold til artikel 88, stk. 3, modregnes, fradrages eller tilbagebetales således:

1. Anden forfalden og ikke betalt skattegæld eller gæld hidrørende fra socialsikringsbidrag, der opkræves af det nationale agentur for indtægter, og som er opstået indtil datoen for afgiftsangivelsen, modregnes af oppebørselsmyndigheden i det beløb, der efter momsangivelsen skal tilbagebetales; et eventuelt restbeløb behandles som anført i nr. 2.

2. Foreligger der ikke anden forfalden og ikke betalt skattegæld i henhold til nr. 1, eller er dette beløb lavere end det beløb, der i afgiftsangivelsen er anført som tilbagebetaling, fradrager den registrerede person den afgift, der skal tilbagebetales eller et restbeløb efter nr. 1, i den afgift, der skal erlægges i henhold til afgiftsangivelserne for de næstkommende tre på hinanden følgende afgiftsperioder.

[...]

4. Hvis der efter udløbet af den i nr. 2 omhandlede frist findes et restbeløb i afgift, der skal

tilbagebetales, modregner oppebørselsmyndigheden dette restbeløb i anden forfalden, men ikke betalt skattegæld, eller i anden gæld vedrørende socialsikringsbidrag, der opkræves af det nationale agentur for indtægter, eller restbeløbet tilbagebetales inden 45 dage efter indgivelse af den seneste momsangivelse.

[...]

(8) Den afgift, der skal tilbagebetales, og som uden grund eller som følge af en nu bortfalden grund (herunder også ophævelse af en afgørelse) ikke er blevet tilbagebetalt inden for fristerne efter denne lov, tilbagebetales med tillæg af lovbestemte morarenter, der, uafhængigt af afbrydelse eller genoptagelse af fristerne i afgiftssagen, beregnes fra den dag, hvor afgiften efter denne lov skulle have været tilbagebetalt, og indtil endelig betaling sker. Der er også tale om afgift, der som følge af en nu bortfalden grund ikke er blevet tilbagebetalt, når det afgiftsbeløb, der skal tilbagebetales, efter skattekontrollens afslutning svarer til eller er lavere end den del af det angivne beløb, der ligger til grund for tilbagebetalingen.«

8 Momslovens artikel 92 bestemmer i den version, der er gældende fra den 19. december 2007:

»[...]

(8) Uanset bestemmelserne i stk. 1, nr. 4, og i stk. 3-6 svarer fristen for afgiftstilbagebetaling, når en skattekontrol er indledt hos den pågældende, til fristen for udstedelse af kontrolafgørelsen, bortset fra de tilfælde, hvor den pågældende har stillet sikkerhed i form af penge, statsobligationer eller en ubetinget og uigenkaldelig bankgaranti [...]

[...]

(10) En afgift, der skal tilbagebetales, og som uden grund eller som følge af en bortfalden grund (herunder også ophævelse af en afgørelse) ikke blevet tilbagebetalt inden for denne lovs frister, tilbagebetales med tillæg af lovbestemte morarenter, der, uafhængig af afbrydelse eller genoptagelse af fristerne i afgiftssagen, beregnes fra den dag, hvor afgiften efter denne lov skulle have været tilbagebetalt, og indtil endelig betaling sker.«

9 Momslovens artikel 93, stk. 1, bestemte i den version, der var gældende indtil den 18. december 2007:

»Fristerne for tilbagebetaling efter artikel 92, stk. 1, nr. 4, og efter artikel 92, stk. 3 og 4, afbrydes:

[...]

5. hvis der er indledt en skattekontrol hos den pågældende og indtil til dennes afslutning inden for fristen efter artikel 114 i loven om skatteproces og socialforsikringsproces.«

10 Momslovens artikel 93, stk. 1, nr. 5, blev ophævet med virkning fra den 19. december 2007.

11 Artikel 114 i loven om skatteproces og socialforsikringsproces foreskriver:

»(1) Fristen for gennemførelse af skattekontrollen andrager tre måneder og begynder på dagen for meddelelsen om skattekontrollens foretagelse.

(2) Viser fristen efter stk. 1 sig utilstrækkelig, kan den ved beslutning om forlængelse af fristen truffet af den myndighed, der foretager kontrollen, forlænges med indtil en måned.«

12 Artikel 117 i loven om skatteproces og socialforsikringsproces bestemmer:

»(1) Skattekontrolberetningen udstedes af den kontrollerende oppebørselsmyndighed senest 14 dage efter udløbet af fristen for gennemførelse af skattekontrollen.

[...]

(5) Personer, som har været genstand for skattekontrol, kan inden 14 dage efter modtagelse af skatteberetningen indgive skriftlig klage og fremlægge beviser for den myndighed, der har gennemført skattekontrollen. Er fristen utilstrækkelig, forlænges den på begæring af den pågældende, dog med højst en måned.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 Den 11. oktober 2007 indgav Enel en afgiftsangivelse, hvorefter den bulgarske skatteforvaltning skulle tilbagetale afgift med et beløb på 2 273 514,85 BGN. Dette beløb fremkom på grundlag af den omstændighed, at fradragsbeløbet oversteg beløbet for skyldig moms for den pågældende afgiftsperiode, og fordi Enel ikke havde været i stand til at foretage disse fradrag i løbet af tidligere afgiftsperioder. I henhold til momslovens artikel 92, stk. 1, nr. 4, i den affattelse, der var gældende indtil den 18. december 2007, ville fristen for denne tilbagebetaling på 45 dage normalt udløbe den 26. november 2007, hvilket i henhold til lovens artikel 92, stk. 8, ville medføre en pligt for skattemyndighederne til at betale morarenter fra denne dato at regne.

14 Den 8. november 2007 modtog Enel en meddelelse om, at der ville blive foretaget en skattekontrol, der skulle omfatte selskabets momstilsvar for perioden fra den 1. januar 2005 til den 30. september 2007 og selskabets skattetilsvare for andre afgifter for år 2005 og 2006.

15 Ved afgørelse om afgiftsmodregning og afgiftstilbagebetaling af 19. december 2007 blev et beløb på 1 364 108,91 BGN af det i momsangivelsen af 11. oktober 2007 anførte momsbeløb tilbagebetalt og overført til selskabets konto den 21. december 2007.

16 Resultaterne af afgiftskontrollen blev den 13. marts 2008 udmøntet i en skattekontrolberetning, imod hvilken Enel har indgivet klage, hvorved selskabet har fremsat krav om morarenter af det allerede tilbagebetalte beløb på 1 364 108,91 BGN for perioden fra den 27. november 2007 til den 21. december 2007 og af det resterende tilbagebetalingsbeløb for perioden fra den 27. november 2007, og indtil tilbagebetalingen faktisk finder sted.

17 Den 29. april 2008 blev en skattekontrolafgørelse vedtaget. I afgørelsen var der intet anført om betaling af morarenter.

18 Det afgiftsbeløb, som i henhold til kontrolafgørelsen skulle tilbagebetales til Enel, blev modregnet i de i samme kontrolafgørelse fastsatte ubetalte tilsvare for 2005 og 2006 med tillæg af morarenter. Den 13. maj 2008 blev det resterende beløb på 179 092,25 BGN indsat på selskabets konto, uden at der blev truffet nogen afgørelse om skyldige morarenter.

19 Den 20. maj 2008 indgav Enel administrativ klage over kontrolafgørelsen af 29. april 2008 og anfægtede herved de pålagte afgifts- og rentetilsvare, modregningen af disse tilsvare i de beløb, som selskabet var berettiget til tilbagebetaling af, samt det stiltiende afslag på at tildele selskabet de ved klagen af 13. marts 2008 krævede morarenter.

20 Efter denne klage udstedte direktor beslutning nr. 1518 af 20. oktober 2008. Ved beslutningen tildeltes morarenter af beløbet på 179 092,25 BGN for perioden fra kontrolafgørelsens vedtagelse den 29. april 2008 indtil datoen for den faktiske betaling af dette

beløb den 13. maj 2008. I øvrigt fandtes klagen ugrundet.

21 Den 31. oktober 2008 anlagde Enel sag ved Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia) med påstand om, bl.a., at morarenter på beløbet for overskydende moms skulle betales at regne fra den 27. november 2007, og indtil fuld betaling af dette beløb har fundet sted.

22 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at en fortolkning af de relevante bestemmelser i sjette direktiv eller momsdirektivet er nødvendig for at træffe afgørelse i denne sag. Ifølge denne ret finder sjette direktiv anvendelse tidsmæssigt, når henses til artikel 2 i akten om Republikken Bulgariens og Rumæniens tiltrædelsesvilkår samt om tilpasning af de traktater, som Den Europæiske Union bygger på (EUT 2005 L 157, s. 203), og bilag VI, kapital 6, punkt 1, til denne akt.

23 Administrativen sad Sofia-grad har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 18, stk. 4, i [sjette direktiv] og artikel 183, stk. 1, i [momsdirektivet] fortolkes således, at de under omstændigheder som i denne sag tillader,

1) at fristen for tilbagebetaling af [moms] på grund af en lovændring med henblik på bekæmpelse af afgiftsunndragelse forlænges indtil den dag, hvor der udstedes en skattekontrolafgørelse, fordi der inden 45 dage efter momsangivelsens indgivelse er indledt en skattekontrol hos den pågældende, uden at der for dette tidsrum skal svares renter af det beløb, der ligger til grund for tilbagebetalingen, når samtidigt følgende omstændigheder foreligger:

a) Før lovændringen var den lovbestemte frist på 45 dage udløbet, og renterne af det beløb, der skulle tilbagebetales, var begyndt at løbe uden hensyn til, at der var indledt en skattekontrol.

b) Ved kontrollen blev det konstateret, at det angivne afgiftsbeløb til tilbagebetaling var korrekt.

c) Den eneste retlige mulighed, den afgiftspligtige har, for at forkorte denne frist, består i en sikkerhedsstillelse i form af penge, statsobligationer eller en ubetinget og uigenkaldelig bankgaranti for et bestemt tidsrum med et beløb, der svarer til det beløb, der skal tilbagebetales.

2) at der kan fastsættes en frist for tilbagebetaling af [moms] på 45 dage regnet fra dagen for momsangivelsens indgivelse såvel som den retlige mulighed af at afbryde den og i det følgende også at forlænge den derved, at der inden for denne frist indledes en skattekontrol, når afgiftsperioden for denne afgift er en måned,

3) at der sker en tilbagebetaling af [moms] ved en skattekontrolafgørelse på den måde, at det beløb, der skal tilbagebetales, modregnes med merværdiafgiftstilsvaret, der er fastsat i samme afgørelse sammen med andre former for skattegæld og statslige fordringer for forskellige afgiftsperioder samt renter af disse beløb, såfremt rigtigheden af de opgjorte tilbagebetalingsbeløb er fastslået, og der samtidig foreligger følgende omstændigheder:

a) Under skattekontrolproceduren er der ikke gennemført nogen foreløbig sikring af fremtidige fordringer til staten, der måtte være konstateret under proceduren til fastsættelse af skattekontrolafgørelsen.

b) Modregning med statens fordringer er ikke i nogen national lov hjemlet som middel til tvangsfuldbyrdelse eller som sikrende foranstaltning.

c) Fristerne for anfægtelse af og frivillig indbetaling af de modregnede hovedbeløb og renter er

ikke udløbet, fordi disse er blevet fastsat i den samme skattekontrolafgørelse, og en del af beløbene er endvidere blevet anfægtet ad rettens vej.

4) at staten, når rigtigheden af det i afgiftsangivelsen opførte afgiftsbeløb til tilbagebetalinger er blevet konstateret, på den dag, hvor skattekontrolafgørelsen udstedes, foretager en modregning med en i afgørelsen fastslået skattegæld fra perioder forud for angivelsen, såvel som med renter af disse beløb, i stedet for på dagen for afgiftsangivelsen, hvorved staten under fristen for beløbets tilbagebetaling ikke skal betale renter, men opkræver renter af de modregnede afgifts- og skattebeløb fra angivelsens indgivelse, indtil skattekontrolafgørelsen udstedes?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

24 Da de præjudicielle spørgsmål drejer sig om såvel sjette direktivs som momsdirektivets bestemmelser, bemærkes det, at de relevante faktiske omstændigheder i hovedsagen vedrører tiden efter den 1. januar 2007, som er den dato, hvor momsdirektivet trådte i kraft og erstattede sjette direktiv, som det fremgår af momsdirektivets artikel 411 og 413.

25 I henhold til momsdirektivets artikel 411, stk. 2, skal henvisninger til sjette direktiv betragtes som henvisninger til momsdirektivet. Den omstændighed, at punkt 6 på den i artikel 20 i protokollen om vilkårene og de nærmere bestemmelser for optagelse af Republikken Bulgarien og Rumænien i Den Europæiske Union (EUT 2005 L 157, s. 29) omhandlede liste henviser til sjette direktiv, kan således ikke have den følge, at momsdirektivet ikke fandt anvendelse i Bulgarien fra den 1. januar 2007.

26 Det er således kun fortolkningen af momsdirektivets bestemmelser – i det foreliggende tilfælde direktivets artikel 183 – som er relevante for undersøgelsen af de præjudicielle spørgsmål, der udelukkende vedrører beregningen af morarenter på et tilbagebetalingspligtigt beløb af overskydende moms.

27 Ganske vist foreskriver denne bestemmelse, som den bulgarske regering har fremhævet, i henhold til sin ordlyd hverken en forpligtelse til at betale rente på det overskydende momsbeløb, der skal tilbagebetales, eller den dato, fra hvilken sådanne renter skal betales.

28 Det bemærkes imidlertid, at det ikke af denne omstændighed i sig selv kan konkluderes, at den nævnte 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 (jf. i denne retning dom af 21.1.2010, sag C-472/08, Alstom Power Hydro, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 15).

29 For det første gælder det, at 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 (jf. i denne retning Alstom Power Hydro-dommen, præmis 17). Det følger endvidere af fast retspraksis, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning skal overholdes af medlemsstaterne, når de gennemfører EU-retlige bestemmelser (jf. dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

30 For det andet må det undersøges, i hvilket omfang momsdirektivets artikel 183, fortolket under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og de almindelige momsretlige principper, indeholder konkrete bestemmelser, som medlemsstaterne skal overholde ved gennemførelsen af

retten til tilbagebetaling af overskydende moms (jf. analogt dom af 30.9.2010, Strabag m.fl., sag C-314/09, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 34).

31 Det bemærkes i den henseende, at 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, i henhold til fast retspraksis udgør et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem, der er indført ved Unionslovgivningen (jf. bl.a. dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Molenheide m.fl., Sml. I, s. 7281, præmis 47, af 25.10.2001, sag C-78/00, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 8195, præmis 28, og af 10.7.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 14).

32 Som Domstolen gentagne gange har fremhævet, følger det heraf, at fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen, der som udgangspunkt ikke kan begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 18.12.2007, sag C-368/06, Cedilac, Sml. I, s. 12327, præmis 31, samt Sosnowska-dommen, præmis 15).

33 For så vidt angår muligheden for i henhold til momsdirektivets artikel 183 at foreskrive, at den overskydende moms enten skal overføres til den følgende periode eller tilbagebetales til den følgende periode, har Domstolen præciseret, at selv om medlemsstaterne har et vist råderum med hensyn til at fastsætte bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms, må disse bestemmelser ikke krænke princippet om afgiftens neutralitet, ved at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære denne afgift. Navnlig skal disse bestemmelser gøre det muligt for den afgiftspligtige på passende betingelser at få dækket hele fordringen på overskydende moms, hvilket indebærer, at tilbagebetalingen skal ske inden for rimelig frist og i form af kontantbetaling eller lignende, og at den vedtagne tilbagebetalingsform under alle omstændigheder ikke må indebære en økonomisk risiko for den afgiftspligtige (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 32-34, og Sosnowska-dommen, præmis 17).

34 Det er med udgangspunkt i disse indledende bemærkninger, at Domstolen vil undersøge de præjudicielle spørgsmål.

Det første spørgsmål

35 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om momsdirektivets artikel 183, sammenholdt med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, som foreskriver en forlængelse af fristen for tilbagebetaling af overskydende moms med tilbagevirkende kraft.

36 Ifølge den forelæggende ret udløb fristen for tilbagebetaling af overskydende moms i hovedsagen den 26. november 2007. I henhold til den nationale lovgivning, som var gældende indtil den 18. december 2007, påløb der at regne fra 26. november 2007 morarenter på det skyldige tilbagebetalingsbeløb uafhængigt af den omstændighed, at en skattekontrol blev indledt den 8. november 2007. Ifølge den nationale lovgivning, som trådte i kraft den 19. december 2007, bevirker en skattekontrol imidlertid, at fristen for tilbagebetaling af overskydende moms forlænges, og dermed at det tidspunkt, fra hvilket der påløber morarenter, udskydes, indtil udarbejdelsen af en kontrolrapport, hvilket i denne sag først skete den 13. marts 2008.

37 Hvad angår den forelæggende rets fortolkning af den nationale lovgivning, som var i kraft indtil den 18. december 2007, hvorefter morarenter i hovedsagen påløb fra den 27. november 2007 på grund af den omstændighed, at fristen for tilbagebetaling af overskydende moms ikke blev påvirket af en skattekontrol, har direktor og den bulgarske regering anført, at morarenter selv

før ændringen af denne lovgivning først påløb fra færdiggørelsen af skattekontrollen, fordi denne frist for tilbagebetaling blev suspenderet under en sådan kontrol.

38 Hvad dette angår gælder det, at mens det alene tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om morarenter i henhold til den nationale lovgivning, som var gældende indtil den 18. december 2007, i hovedsagen påløb fra den 27. november 2007, tilkommer det derimod Domstolen at besvare anmodningen om præjudiciel afgørelse ud fra den fortolkning af den nationale lovgivning, som den forelæggende ret har fremlagt, og at forsyne denne ret med alle fortolkningsbidrag vedrørende EU-retten, som kan sætte den forelæggende ret i stand til at vurdere spørgsmålet om den nationale lovgivnings forenelighed med momsdirektivets artikel 183 og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning (jf. i denne retning dom af 28.2.2008, sag C-293/06, Deutsche Shell, Sml. I, s. 1129, præmis 25 og 26, og af 10.9.2009, sag C-201/08, Plantanol, Sml. I, s. 8343, præmis 45).

39 Det bemærkes i den henseende, at det i henhold til Domstolens praksis er tilladeligt og ikke principielt i strid med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, at en ny ordning kan finde anvendelse på de fremtidige virkninger af situationer, som er opstået under den tidligere ordning (dom af 29.6.1999, sag C-60/98, Butterfly Music, Sml. I, s. 3939, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis). Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er imidlertid til hinder for, at en ændring af den nationale lovgivning med tilbagevirkende gyldighed fratager en afgiftspligtig person en ret, han har erhvervet i henhold til den tidligere gældende lovgivning (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 45).

40 Det følger heraf, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning i en situation som den i hovedsagen omhandlede er til hinder for, at en ændring af den nationale lovgivning med tilbagevirkende kraft fratager en afgiftspligtig person en ret, som han før ændringen havde til at kræve morarenter på det overskydende momsbeløb, der skulle tilbagebetales (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 46).

41 Henset til det foregående, skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 183, sammenholdt med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, der med tilbagevirkende kraft foreskriver en forlængelse af fristen for tilbagebetaling af overskydende moms, for så vidt som denne lovgivning fratager den afgiftspligtige den ret til morarenter af det beløb, der skal tilbagebetales til ham, som han havde før lovgivningens ikrafttrædelse.

Det andet spørgsmål

42 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 183, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter fristen for tilbagebetaling af overskydende moms i almindelighed er fastsat til 45 dage, og hvor morarenter påløber det skyldige tilbagebetalingsbeløb ved udløbet deraf, men som foreskriver, at denne frist forlænges, hvis en skattekontrol indledes, når denne forlængelse har den virkning, at sådanne renter udelukkende påløber fra den dato, hvor denne skattekontrol er tilendebragt.

43 For at besvare dette spørgsmål må de særlige aspekter ved den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning undersøges.

44 For det første foreskriver denne lovgivning udtrykkeligt betaling af morarenter af det overskydende momsbeløb, der skal tilbagebetales. Domstolen er således udelukkende blevet anmodet om at udtale sig om, fra hvilket tidspunkt disse renter i henhold til momsdirektivets artikel

183, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, påløber.

45 Det bemærkes dernæst også, at den mulighed, momsdirektivets artikel 183, stk. 2, giver for at afslå overførelse eller tilbagebetaling, når det overskydende beløb er ubetydeligt, hvilket a fortiori finder anvendelse på renter, ikke er omtvistet i hovedsagen.

46 Det bemærkes endelig, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning kun foreskriver tilbagebetaling af den overskydende moms, for så vidt som denne ikke har kunnet modregnes i skyldige afgiftsbeløb i løbet af de tre efterfølgende afgiftsperioder efter den, hvor den overskydende moms er opstået, hvilket indebærer, at denne lovgivning kombinerer de to muligheder for godtgørelse af overskydende moms, som er foreskrevet i momsdirektivets artikel 183, stk. 1, nemlig tilbagebetaling og overførelse.

47 Hvad for det første angår en sådan kombination af overførelse og tilbagebetaling af overskydende moms bemærkes det, at med rette har hverken den forelæggende ret eller de parter, som har afgivet indlæg for Domstolen, anfægtet en medlemsstats evne til at foreskrive, at den overskydende moms først skal godtgøres ved overførelse og derefter ved tilbagebetaling. Momsdirektivets artikel 183 kan ikke fortolkes således, at tilbagebetaling og overførsel er gensidigt udelukkende. Ellers ville en medlemsstat, der havde valgt at foretage godtgørelsen for overskydende moms ved overførsel, hindres i at tilbagebetale dette overskydende beløb, hvis afgiftsbeløbet for den afgiftsperiode, hvortil den overskydende moms er blevet overført, er utilstrækkeligt til at dække dette beløb, hvilket ville stride mod de i denne doms præmis 29-33 nævnte principper.

48 Hvad for det andet angår overførsel af overskydende moms til de tre følgende afgiftsperioder efter den periode, hvor den overskydende moms er opstået, bemærkes det, at medlemsstaterne ganske vist i henhold til momsdirektivets artikel 183, stk. 1, kan overføre overskydende moms til »den følgende periode«.

49 Det kan imidlertid ikke udledes af denne ordlyd, at en overførelse som foreskrevet i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er uforenelig med denne bestemmelse. Det bør i den henseende tages i betragtning, at denne lovgivning som anført af den bulgarske regering har fastsat afgiftsperioden, som i henhold til momsdirektivets artikel 252, stk. 2, første og andet afsnit, kan variere mellem et år og en måned, til en måned. Under disse omstændigheder berører overførelse til de tre følgende afgiftsperioder efter den, hvor den berørte overskydende moms er opstået, ikke i sig selv de i denne doms præmis 29-33 nævnte principper. En sådan overførelse, som medfører, at godtgørelsen gennemføres inden for en periode på tre måneder, ligger inden for det råderum, som medlemsstaterne har til at fastsætte de nærmere bestemmelser om godtgørelse af overskydende moms.

50 For det tredje bemærkes, at tilbagebetaling af overskydende moms i henhold til den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning i almindelighed gennemføres inden for en frist på 45 dage, som i sig selv er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 183, og at morarenter påløber det tilbagebetalingspligtige beløb fra udløbet af denne frist. Hvis skattemyndighederne imidlertid indleder en skattekontrol, påløber disse renter først fra den dato at regne, hvor skattekontrollen er tilendebragt.

51 Det bemærkes med hensyn til en sådan lovgivning, som gør de bulgarske skattemyndigheders pligt til at betale renter afhængig af tilendebringelsen af en skattekontrol, 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 henhold til Domstolens praksis i princippet er i strid med de i direktivets artikel 183 indeholdte krav (jf. i denne retning dommen i sagen Molenheide m.fl., præmis 63 og 64).

52 Det bemærkes i den henseende, at den normale funktion af det fælles momssystem forudsætter nøjagtig opkrævning af afgiften. Hver medlemsstat har således pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed, og medlemsstaterne har i denne forbindelse pligt til at kontrollere de afgiftspligtige personers angivelser, sidstnævntes regnskaber og andre relevante dokumenter samt til at beregne og opkræve den skyldige afgift (dom af 29.7.2010, sag C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 21).

53 Det følger heraf, at fristen for tilbagebetaling af overskydende moms i princippet kan forlænges med det formål at gennemføre en skattekontrol, uden at en sådan fristforlængelse skal anses for urimelig, hvis forlængelsen ikke overskrider det nødvendige for gennemførelsen af denne kontrol (jf. analogt Sosnowska-dommen, præmis 27). Da den afgiftspligtige således midlertidigt ikke kan disponere over midler svarende til den overskydende moms, lider denne et økonomisk afsavn, som kan kompenseres ved betaling af renter, hvorved princippet om afgiftsneutralitet sikres.

54 Da den i hovedsagen omhandlede lovgivning kombinerer overførelse og tilbagebetaling som måder, hvorved godtgørelsen for overskydende moms kan gennemføres, må det for det fjerde undersøges, om det er foreneligt med de i denne doms præmis 29-33 nævnte principper at udskyde den dato, fra hvilken morarenter påløber, indtil en skattekontrol er gennemført, selv om den overskydende moms allerede er blevet overført til tre afgiftsperioder efter den, hvori den overskydende moms opstod.

55 Det skal i denne sammenhæng for det første bemærkes, at anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke blot har den virkning, at den afgiftspligtige i en anseelig periode, nemlig i ca. otte måneder, fratages midler svarende til den overskydende moms, men ligeledes at den fratager den afgiftspligtige den ret til renter, som i almindelig pålægges ifølge denne lovgivning.

56 For det andet bemærkes det, at denne lovgivning giver skattemyndighederne mulighed for at indlede en skattekontrol på et hvilket som helst tidspunkt, herunder på en dato, der ligger tæt på fristen for tilbagebetaling af den overskydende moms, og således tillader en betragtelig forlængelse af fristen for at foretage tilbagebetalingen og samtidig udskyde den dato, fra hvilken der påløber morarenter af det beløb, der skal tilbagebetales.

57 Den afgiftspligtige er således ikke blot udsat for økonomiske ulemper, men befinder sig ligeledes i den situation, at det er umuligt at forudse den dato, hvor den afgiftspligtige kan råde over de midler, der svarer til den overskydende moms, hvilket ligeledes udgør en yderligere byrde for den afgiftspligtige.

58 Under disse omstændigheder fremgår det, at de nærmere bestemmelser, som er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, i strid med de i denne doms præmis 33 nævnte principper ikke giver den afgiftspligtige mulighed for under passende betingelser at genvinde hele fordringen på overskydende moms uden at løbe nogen økonomisk risiko.

59 Den forelæggende rets spørgsmål må imidlertid også besvares med hensyn til betydningen af den afgiftspligtiges mulighed for at stille sikkerhed i form af kontanter og derved forkorte fristen for tilbagebetaling ved bedømmelsen af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning.

60 Det bemærkes i den henseende, at muligheden for at stille en sådan sikkerhed ikke kan have til følge, at den dato, fra hvilken der påløber morarenter af det overskydende momsbeløb, gyldigt kan udskydes, indtil en skattekontrol er blevet gennemført. Som Domstolen fastslog i Sosnowska-dommens præmis 32, har kravet om tilvejebringelse af kaution for at kunne påberåbe sig den almindeligt gældende frist reelt alene den virkning, at den økonomiske byrde, der er forbundet med indefrysningen af den overskydende moms i den tid, skattekontrollen varer, erstattes med den økonomiske byrde som følge af indefrysningen af kautionsbeløbet.

61 Henset til det foregående, skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 183, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den almindelige frist for tilbagebetaling af overskydende moms, ved udløbet af hvilken der påløber morarenter af det beløb, der skal tilbagebetales, udskydes, såfremt der indledes en skattekontrol, når denne udskydelse har til følge, at sådanne renter kun påløber fra den dato at regne, hvor denne skattekontrol er tilendebragt, skønt den overskydende moms allerede er blevet overført til de tre afgiftsperioder, der følger efter den periode, hvori den overskydende moms er opstået. Det er derimod ikke i strid med denne bestemmelse, at denne frist normalt er fastsat til 45 dage.

Det tredje og det fjerde spørgsmål

62 Henset til besvarelsen af det andet spørgsmål, må det tredje og det fjerde spørgsmål, som besvares samlet, forstås således, at den forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 183 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at tilbagebetaling af overskydende moms gennemføres i form af modregning.

63 Det bemærkes i den henseende, at modregning har til følge, at to gensidige forpligtelser helt eller delvist ophæves, hvorved medlemsstaten således kan opfylde sin forpligtelse til tilbagebetaling.

64 I henhold til den i denne doms præmis 33 nævnte retspraksis har medlemsstaterne et vist råderum med hensyn til udformningen af de nærmere bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms, for så vidt som tilbagebetalingen finder sted inden for en rimelig frist ved kontant betaling eller lignende, og den afgiftspligtige ikke bærer nogen økonomisk risiko.

65 I forhold til disse principper er der ikke nogen grund til, at tilbagebetaling ved modregning i almindelighed ikke skulle tillades, da modregning indebærer en umiddelbar opfyldelse af den afgiftspligtiges fordring, uden at denne udsættes for en økonomisk risiko.

66 Denne analyse finder ligeledes anvendelse i det tilfælde, hvor medlemsstatens fordring anfægtes af den afgiftspligtige, under forudsætning af at den afgiftspligtige som anført af Europa-Kommissionen ikke fratages effektive juridiske retsmidler til at gøre sit synspunkt vedrørende den fordring, staten anvender til modregning, gældende.

67 Henset til det ovenfor anførte, skal det tredje og det fjerde spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 183 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at tilbagebetaling af overskydende moms foretages ved modregning.

Sagens omkostninger

68 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 (Tredje Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 183 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2006/138/EF af 19. december 2006, sammenholdt med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, der med tilbagevirkende kraft foreskriver en forlængelse af fristen for tilbagebetaling af overskydende merværdiafgift, for så vidt som denne lovgivning fratager den afgiftspligtige den ret til morarenter af det beløb, der skal tilbagebetales til ham, som han havde før lovgivningens ikrafttrædelse.**
- 2) **Artikel 183 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2006/138, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den almindelige frist for tilbagebetaling af overskydende merværdiafgift, ved udløbet af hvilken der påløber morarenter af det beløb, der skal tilbagebetales, udskydes, såfremt der indledes en skattekontrol, når denne udskydelse har til følge, at sådanne renter kun påløber fra den dato at regne, hvor denne skattekontrol er tilendebragt, skønt den overskydende moms allerede er blevet overført til de tre afgiftsperioder, der følger efter den periode, hvori den overskydende moms er opstået. Det er derimod ikke i strid med denne bestemmelse, at denne frist normalt er fastsat til 45 dage.**
- 3) **Artikel 183 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2006/138, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at tilbagebetaling af overskydende merværdiafgift foretages ved modregning.**

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.