

Mål C-107/10

Enel Maritsa Iztok 3 AD

mot

Direktor "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" NAP

(begäran om förhandsavgörande från

Administrativen sad Sofia-grad)

"Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiven 77/388/EEG och 2006/112/EG – Återbetalning – Frist – Ränta – Kvittning – Principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen – Skydd för berättigade förväntningar"

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Återbetalning av det överskjutande beloppet*

(Rådets direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2006/138, artikel 183)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Återbetalning av det överskjutande beloppet*

(Rådets direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2006/138, artikel 183)

3. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Återbetalning av det överskjutande beloppet*

(Rådets direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2006/138, artikel 183)

1. Artikel 183 i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt direktiv 2006/138, jämförd med principen om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs en förlängning, med retroaktiv verkan, av den frist inom vilken återbetalning av överskjutande mervärdesskatt ska ske, i den mån denna lagstiftning innebär att den skattskyldige fräntas den rätt som vederbörande innehade före lagstiftningens ikraftträdande att erhålla dröjsmålsränta på det belopp som ska återbetalas till den skattskyldige.

(se punkt 41 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artikel 183 i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt direktiv 2006/138, jämförd med principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den normala fristen för att återbetala överskjutande mervärdesskatt – efter vilken dröjsmålsränta börjar löpa på beloppet att återbetala – avbryts för det fall en skattekontroll inleds, varvid detta brytande av fristen innebär att nämnda ränta börjar

löpa igen först den dag då skattekontrollen avslutas, trots att detta överskott redan har överförs under de tre beskattningsperioderna efter den beskattningsperiod under vilken överskottet uppkommit. Den omständigheten att den normala fristen fastställs till 45 dagar strider däremot inte mot nämnda bestämmelse.

(se punkt 61 samt punkt 2 i domslutet)

3. Artikel 183 i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt direktiv 2006/138, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att återbetalningen av överskjutande mervärdesskatt sker genom kvittning.

Medlemsstaterna har nämligen en viss frihet i fråga om metoderna för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt, så länge återbetalningen sker inom en rimlig tidsfrist i form av kontanter eller motsvarande samt att den skattskyldige inte löper någon ekonomisk risk.

(se punkterna 64 och 67 samt punkt 3 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 12 maj 2011 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiven 77/388/EEG och 2006/112/EG – Återbetalning – Frist – Ränta – Kvittning – Principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen – Skydd för berättigade förväntningar”

I mål C-107/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarien) genom beslut av den 15 februari 2010, som inkom till domstolen den 25 februari 2010, i målet

Enel Maritsa Iztok 3 AD

mot

Direktor ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász och T. von Danwitz (referent),

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 januari 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Enel Maritsa Iztok 3 AD, genom L. Ruessmann, avocat, och S. Yordanova, advokat,
- direktor "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" NAP, genom A. Georgiev och I. Atanasova Kirova, båda i egenskap av ombud,
- Bulgariens regering, genom T. Ivanov och E. Petranova, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou och S. Petrova, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 18.4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 (EUT L 363, s. 129) (nedan kallat sjätte direktivet), och av artikel 183 första stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/138/EG av den 19 december 2006 (EUT L 384, s. 92) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Enel Maritsa Iztok 3 AD (nedan kallat Enel) och direktor "Obzhalvane i upralvenie na izpalnenieto" NAP (direktören för avdelningen "Överklaganden och verkställande" vid centralförvaltningen för nationella byrån för skatteintäkter) (nedan kallad direktor) angående den relevanta tidpunkt från vilken dröjsmålsränta ska börja löpa på ett belopp avseende mervärdesskatt att återbetala.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Artikel 18.2 och 18.4 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"2. Den skattskyldiga personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och som kan utnyttjas enligt bestämmelserna i punkt 1.

Medlemsstaterna får dock, vad beträffar skattskyldiga personer som genomför sådana tillfälliga transaktioner som definieras i artikel 4.3, kräva att avdragsrätten utnyttjas endast vid tidpunkten för tillhandahållandet.

...

4. Om tillåtna avdrag för en viss period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna

antingen göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period enligt villkor som de skall bestämma.

Om det överskjutande beloppet är ringa, kan medlemsstaterna dock vägra att återbetala det eller föra över det till nästa period.”

4 Enligt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet gäller följande:

”Om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som skall betalas får medlemsstaterna föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt de villkor som de skall fastställa.”

Om det överskjutande beloppet är ringa, får medlemsstaterna dock vägra att föra över det till nästa period eller att återbetala det.”

5 I artikel 252 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Mervärdesskattedeklarationen skall lämnas inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod.

2. Beskattningsperiodens längd skall av medlemsstaterna bestämmas till en, två eller tre månader.

Medlemsstaterna får dock fastställa andra tidsperioder, så länge dessa inte överstiger ett år.”

Nationell rätt

6 Enligt artikel 87 i lagen om mervärdesskatt (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (nedan kallad mervärdesskattelagen) är beskattningsperioden normalt en månad.

7 I artikel 92 i mervärdesskattelagen, i dess lydelse till och med den 18 december 2007, föreskrevs följande:

”(1) Skatt att återbetala enligt artikel 88 stycke 3 kvittas, dras av eller återbetalas enligt följande villkor:

1. Finns andra skulder, avseende förfallna men ännu ej betalda skatter eller socialförsäkringsavgifter, till nationella byrån för skatteintäkter och som uppkommit före skattedeklarationens ingivande, ska myndigheten för skatteintäkter kvitta dessa skulder mot skatt eller avgifter att återbetala i enlighet med skattedeklarationen. Kvarstående belopp ska i förekommande fall behandlas på sätt som föreskrivs i punkt 2.

2. Föreligger inte några ytterligare förfallna men obetalda skulder i den mening som avses i punkt 1, eller understiger dessa skulder vad som ska återbetalas enligt skattedeklarationen, ska den registrerade personen dra av skatten att återbetala eller kvarstående belopp i den mening som avses i punkt 1 från den skatt eller de avgifter som ska betalas enligt skattedeklarationen för de tre följande beskattningsperioderna.

...

4. Kvarstår ett belopp avseende skatt att återbetala efter det att fristen enligt punkt 2 har löpt ut, ska myndigheten för skatteintäkter kvitta detta kvarstående belopp mot skulder avseende förfallna men ännu ej betalda skatter eller socialförsäkringsavgifter till nationella byrån för skatteintäkter eller återbetala dessa överskjutande belopp inom 45 dagar efter ingivande av den senaste

skattedeklarationen.

...

(8) Skatt som får återbetalas men som utan skäl eller av obsoleta skäl inte har återbetalats inom de frister som fastställs i denna lag (däri inbegripet upphävande av ett beskattningsbeslut), ska återbetalas med lagstadgad dröjsmålsränta som beräknas från dagen då dessa skatter skulle ha återbetalats enligt denna lag, till och med den tidpunkt då slutlig återbetalning sker. Detta gäller oavsett om fristerna avbryts och sedan åter börjar löpa under beskattningsförfarandet. Här avses en skatt som inte har återbetalats av skäl som inte längre är giltiga, varmed även avses att den fastställda skatten att återbetala efter skattekontrollen motsvarar deklarerat belopp eller är lägre för den del som omfattas av återbetalningsskyldighet.”

8 I artikel 92 i mervärdesskattelagen, i dess lydelse sedan den 19 december 2007, stadgas följande:

”...

(8) Utan hinder av bestämmelserna i stycke 1 punkt 4 och styckena 3–6 gäller att när en person är föremål för en skattekontroll, motsvarar fristen för återbetalning av skatt fristen för att fatta omprövningsbeslut med undantag för de fall där personen i fråga har ställt säkerhet i form av kontanter, statspapper eller en ovillkorlig och oåterkallelig bankgaranti ...

...

(10) Skatt som får återbetalas men som utan skäl eller av obsoleta skäl inte har återbetalats inom de frister som fastställs i denna lag (däri inbegripet upphävande av ett beskattningsbeslut), ska återbetalas med lagstadgad dröjsmålsränta som beräknas från dagen då dessa skatter skulle ha återbetalats enligt denna lag, till och med tidpunkten då slutlig återbetalning sker. Detta gäller oavsett om fristerna avbryts och sedan åter börjar löpa under beskattningsförfarandet.”

9 Enligt artikel 93 stycke 1 i mervärdesskattelagen i dess lydelse till och med den 18 december 2007 gällde följande:

”Fristerna för återbetalning i den mening som avses i artikel 92 stycke 1 punkt 4 och i artikel 92 styckena 3 och 4 avbryts

...

5. när en skattekontroll inleds beträffande en person, till dess att denna kontroll avslutas, inom den frist som avses i artikel 114 i lagen om förfarandet avseende skatter och socialförsäkringsavgifter.”

10 Artikel 93 stycke 1 punkt 5 i mervärdesskattelagen upphävdes med verkan från den 19 december 2007.

11 I artikel 114 i lagen om förfarandet avseende skatter och socialförsäkringsavgifter föreskrivs följande:

”(1) Fristen för att genomföra en skattekontroll är tre månader från dagen för delgivning av beslutet att inleda densamma.

(2) Är fristen enligt stycke 1 otillräcklig kan den förlängas med högst en månad genom beslut av den myndighet som beslutat om kontrollen att förlänga fristen.”

12 I artikel 117 i lagen om förfarandet avseende skatter och socialförsäkringsavgifter föreskrivs följande:

”(1) Promemorian avseende skattekontrollen upprättas av myndigheten för skatteintäkter, som ska genomföra kontrollen senast 14 dagar efter det att fristen för denna kontroll har löpt ut.

...

(5) Den person som kontrollen avser får, inom 14 dagar från det att kontrollpromemorian delgavs, begära omprövning hos och förebbringa bevisning för de myndigheter som genomfört skattekontrollen. Är denna frist otillräcklig kan den förlängas efter ansökan av den berörda personen, dock med högst en månad.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 Den 11 oktober 2007 ingav Enel en skattedeklaration med beloppet 2 273 514,85 BGN att återbetala för den bulgariska skatteförvaltningen. Detta belopp följde dels av att avdragen översteg mervärdesskatten att betala för den aktuella beskattningsperioden, dels av att det varit omöjligt för Enel att göra dessa avdrag under senare beskattningsperioder. Enligt artikel 92 stycke 1 punkt 4 i mervärdesskattelagen, i dess lydelse till och med den 18 december 2007, skulle fristen för att verkställa denna återbetalning, alltså 45 dagar, normalt sett ha löpt ut den 26 november 2007 och i enlighet med artikel 92 stycke 8 i denna lag ha lett till en skyldighet för nämnda myndighet att från detta datum betala dröjsmålsränta.

14 Den 8 november 2007 erhöll Enel ett beslut om inledande av en skattekontroll i syfte att fastställa mervärdesskatt att betala för perioden från den 1 januari 2005 till och med den 30 september 2007, samt andra skatter och avgifter att betala för åren 2005 och 2006.

15 Enligt beslut om avdrag och återbetalning av den 19 december 2007 skulle ett belopp på 1 364 108,91 BGN avseende mervärdesskatt återbetalas på grundval av skattedeklarationen av den 11 oktober 2007, vilket belopp betalades till bolagets konto den 21 december 2007.

16 Skattekontrollen utmynnade i en promemoria daterad den 13 mars 2008. Enel begärde omprövning av denna promemoria och gjorde gällande sin rätt till dröjsmålsränta på beloppet 1 364 108,91 BGN, som redan återbetalats, för perioden mellan den 27 november 2007 och den 21 december 2007 samt på återstående belopp att betala för perioden mellan den 27 november 2007 och till dess att återbetalning faktiskt skett.

17 Den 29 april 2008 fattades omprövningsbeslut. Detta beslut innehåller inte någon anmärkning beträffande betalning av dröjsmålsränta.

18 Beloppet på skatt att återbetala till Enel enligt detta omprövningsbeslut kvittades mot de skatteskulder jämte dröjsmålsränta för åren 2005 och 2006 som framgick av samma omprövningsbeslut. Den 13 maj 2008 betalades ett kvarstående belopp på 179 092,25 BGN till Enels konto utan att något beslut fattats om upplupen dröjsmålsränta.

19 Den 20 maj 2008 överklagade Enel omprövningsbeslutet av den 29 april 2008 till förvaltningsdomstol. Enel bestred i omprövningsbeslutet angiven skatt att betala jämte dröjsmålsränta, kvittningen mellan denna skatt att betala och det belopp som skulle återbetalas till Enel samt det underförstådda beslutat att neka Enel gottskrivning av den i begäran av den 13

mars 2008 yrkade dröjsmålsräntan.

20 Talan avgjordes genom direktors beslut nr 1518 av den 20 oktober 2008. Enligt detta beslut beviljades dröjsmålsränta på beloppet 179 092,25 BGN för perioden från dagen för omprövningsbeslutet, den 29 april 2008, till dagen för den faktiska återbetalningen av detta belopp, den 13 maj 2008. Talan ogillades i övrigt.

21 Den 31 oktober 2008 väckte Enel talan vid Administrativen sad Sofia-grad (förvaltningsdomstolen i Sofia) och yrkade bland annat att dröjsmålsräntan avseende mervärdesskatt att återbetala skulle betalas från och med den 27 november 2007 till dess att detta belopp faktiskt återbetalats i sin helhet.

22 Den nationella domstolen fann att en tolkning av de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet eller i mervärdesskattedirektivet krävs för att ta ställning till detta yrkande. Enligt nämnda domstol är sjätte direktivet tillämpligt i tiden (*ratione temporis*) med hänsyn till artikel 2 i akten om villkoren för Republiken Bulgariens och Rumäniens anslutning och om anpassning av de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen (EUT L 157, 2005, s. 203) samt till bilaga VI kapitel 6 punkt 1 till denna akt.

23 Administrativen sad Sofia-grad beslutade således att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

"Ska artikel 18.4 i [sjätte direktivet] och artikel 183 första stycket i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att de, under de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen, tillåter:

1) att, på grund av en lagändring i syfte att bekämpa skatteundandragande, fristen för återbetalning av mervärdesskatt förlängs till den dag då ett omprövningsbeslut meddelas, eftersom en skattekontroll har inletts med avseende på den skattskyldige inom 45 dagar från det att skattedeklarationen ingavs, utan att ränta på beloppet att återbetala behöver erläggas för denna period, om samtidigt följande villkor är uppfyllda:

a) den i lag fastställda fristen på 45 dagar för återbetalning av skatten hade löpt ut innan lagändringen gjordes, och ränta på återbetalningsbeloppet hade börjat löpa oberoende av att skattekontrollen hade inletts,

b) det vid skattekontrollen konstaterades att den skatt att återbetala som redovisats i skattedeklarationen var korrekt,

c) den enda rättsliga möjligheten för den skattskyldige att förkorta fristen är att ställa säkerhet i form av pengar, statspapper eller ovillkorlig och oåterkallelig bankgaranti för en viss tid till ett belopp som motsvarar det som ska återbetalas,

2) att det fastställs en frist på 45 dagar för återbetalning av mervärdesskatten räknat från den dag då skattedeklarationen avseende denna skatt ingavs och att det ges en laglig möjlighet att avbryta fristen och sedan också förlänga den genom en skattekontroll, vilken beslutas under denna frist, om beskattningsperioden för redovisning av skatten omfattar en månad,

3) att återbetalning av mervärdesskatt sker på grundval av ett omprövningsbeslut genom att beloppet att återbetala kvittas mot mervärdesskatt att betala, som har fastställts genom samma beslut, och mot andra skatter och avgifter att betala och med statliga fordringar för olika beskattningsperioder samt mot ränta som debiteras fram till den dag då omprövningsbeslutet meddelades, om det vid skattekontrollen konstaterades att den skatt att återbetala som redovisats

i skattedeklarationen var korrekt, och samtidigt följande villkor är uppfyllda:

- a) i skattekontrollsförfarandet har ingen preliminär säkerhet ställts för statens framtida fordringar som kan fastställas under förfarandet för meddelande av omprövningsbeslut,
- b) kvittning mot statens fordringar föreskrivs inte i den nationella lagen som medel för indrivning genom tvångsåtgärder och som en säkerhetsåtgärd,
- c) fristerna för överklagande och frivillig betalning av de huvudbelopp som använts för kvittning och räntan har inte löpt ut, eftersom de har fastställts genom samma omprövningsbeslut och talan också har väckts i domstol beträffande en del av beloppen,
- 4) att staten, om det har fastställts att det belopp att återbetala som redovisades i skattedeklarationen är korrekt, den dag då omprövningsbeslutet meddelas, och inte på dagen för skattedeklarationen, genomför kvittning mot skatt att betala som har fastställts genom detta beslut för perioder före den dag då deklarationen ingavs och med ränta på dessa skulder, varvid staten inte är skyldig att betala ränta under den i lag fastställda fristen för återbetalning av beloppet och tar ut ränta på de kvittade skatterna från den dag då deklarationen ingavs och till dess att omprövningsbeslutet meddelades?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande anmärkningar

24 Tolkningsfrågorna avser bestämmelserna såväl i sjätte direktivet som i mervärdesskattedirektivet. Domstolen konstaterar emellertid att omständigheterna i målet avser tiden efter den 1 januari 2007, då mervärdesskattedirektivet trädde i kraft och ersatte sjätte direktivet, vilket framgår av artiklarna 411 och 413 i mervärdesskattedirektivet.

25 Enligt artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet ska hänvisningarna till sjätte direktivet anses som hänvisningar till mervärdesskattedirektivet. Den omständigheten att punkt 6 i den förteckning som avses i artikel 20 i protokollet om villkoren och bestämmelserna för Republiken Bulgariens och Rumäniens anslutning till Europeiska unionen (EUT L 157, 2005, s. 29) avser sjätte direktivet medför alltså inte att mervärdesskattedirektivet inte var tillämpligt i Bulgarien från och med den 1 januari 2007.

26 Endast tolkningen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, i förevarande fall dess artikel 183, är således relevant för prövningen av de tolkningsfrågor som uteslutande avser beräkningen av dröjsmålsränta på det belopp som överstiger mervärdesskatt att återbetala.

27 Som den bulgariska regeringen har betonat föreskrivs visserligen inte i denna bestämmelse, enligt dess ordalydelse, vare sig någon skyldighet att betala ränta på överskjutande mervärdesskatt att återbetala, eller något datum från och med vilket sådan ränta ska börja löpa.

28 Det ska emellertid erinras om att denna omständighet inte i sig leder till slutsatsen att nämnda bestämmelse ska tolkas så, att medlemsstaternas metoder för att återbetala överskjutande mervärdesskatt inte kan kontrolleras på grundval av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2010 i mål C-472/08, Alstom Power Hydro, REU 2010, s. I-0000, punkt 15).

29 För det första gäller nämligen att även om genomförandet av den i artikel 183 i mervärdesskattedirektivet föreskrivna rätten till återbetalning av den överskjutande mervärdesskatten i princip omfattas av medlemsstaternas processuella autonomi, gäller likafullt att denna autonomi omgärdas av likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen (se, för ett liknande

resonemang, domen i det ovannämnda målet Alstom Power Hydro, punkt 17). Enligt fast rättspraxis ska medlemsstaterna dessutom iakttä principen om skydd för berättigade förväntningar när de genomför unionslagstiftning (se dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer, REG 2002, s. I-6325, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

30 För det andra ska det undersökas i vilken mån artikel 183 i mervärdesskattedirektivet, när den tolkas utifrån sitt sammanhang och med hänsyn till de allmänna principer som styr mervärdesskatteområdet, innehåller specifika regler som medlemsstaterna ska iakttä när de genomför rätten till återbetalning av överskjutande mervärdesskatt (se, analogt, dom av den 30 september 2010 i mål C-314/09, Strabag m.fl., REU 2010, s. I-0000, punkt 34).

31 Det ska i detta hänseende påpekas att det av fast rättspraxis följer att de skattskyldigas rätt att från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala dra av den ingående mervärdesskatt som redan har påförts de varor och tjänster som de har tillhandahållits utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (se, bland annat, dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl., REG 1997, s. I-7281, punkt 47, av den 25 oktober 2001 i mål C-78/00, kommissionen mot Italien, REG 2001, s. I-8195, punkt 28, och av den 10 juli 2008 i mål C-25/07, Sosnowska, REG 2008, s. I-5129, punkt 14).

32 Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har betonat innebär detta att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och i princip inte kan inskränkas. Det är i synnerhet så att avdragsrätten omedelbart inträder för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Supergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, av den 18 december 2007 i mål C-368/06, Cedilac, REG 2007, s. I-12327, punkt 31, och domen i det ovannämnda målet Sosnowska, punkt 15).

33 Vad gäller möjligheten enligt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet att föreskriva att det överskjutande beloppet ska föras över till nästa period eller att en återbetalning ska göras, har domstolen preciserat att medlemsstaterna visserligen förfogar över ett handlingsutrymme när de fastställer de villkor som ska gälla vid återbetalning av överskjutande mervärdesskatt. Nämda villkor får emellertid inte medföra att principen om mervärdesskatterättslig neutralitet äventyras genom att mervärdesskatten helt eller delvis belastar den skattskyldige. Sådana villkor ska särskilt göra det möjligt för den skattskyldige att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande mervärdesskatten. Detta innebär att återbetalningen ska verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på likvärdigt sätt. Det sätt på vilket återbetalningen verkställs får under inga omständigheter ge upphov till en finansiell risk för den skattskyldige (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Italien, punkterna 32–34, och Sosnowska, punkt 17).

34 Det är således med hänsyn till dessa inledande överväganden som tolkningsfrågorna ska prövas.

Den första frågan

35 Den nationella domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 183 i mervärdesskattedirektivet jämförd med principen om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det med retroaktiv verkan föreskrivs att den frist inom vilken överskjutande mervärdesskatt ska återbetalas kan förlängas.

36 Enligt den nationella domstolen löpte fristen för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt i målet vid densamma ut den 26 november 2007. Enligt den nationella lagstiftning som var i kraft till och med den 18 december 2007 skulle dröjsmålsränta på beloppet att återbetala

ha börjat löpa den 26 november 2007, och detta oberoende av att en skattekontroll inleddes den 8 november 2007. Enligt den nationella lagstiftning som trädde i kraft den 19 december 2007 skulle dock en skattekontroll leda till att fristen för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt, och därmed också den tidpunkt från vilken dröjsmålsräntan börjar löpa, skulle förlängas till den tidpunkt då en promemoria upprättats vilket i förevarande mål inte skedde förrän den 13 mars 2008.

37 När det gäller den nationella domstolens tolkning av den nationella lagstiftningen sådan den gällde till och med den 18 december 2007, enligt vilken tolkning dröjsmålsräntan i målet vid den domstolen började löpa den 27 november 2007 på grund av att fristen för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt inte påverkades av en skattekontroll, har direktor och den bulgariska regeringen hävdade att dröjsmålsräntan inte heller före ändringen av denna lagstiftning började löpa förrän den tidpunkt då skattekontrollen slutförts, eftersom denna frist för återbetalning inte löpte under tiden som nämnda skattekontroll pågick.

38 Även om det på denna punkt uteslutande ankommer på den nationella domstolen att fastställa huruvida den nationella lagstiftningen, sådan den gällde till och med den 18 december 2007, innebar att dröjsmålsränta skulle börja löpa från den 27 november 2007 i målet vid den domstolen, ankommer det dock på domstolen att besvara tolkningsfrågan, med stöd av den nationella domstolens tolkning av den nationella lagstiftningen, samt att tillhandahålla den senare samtliga tolkningsdata som omfattas av unionsrätten och som kan möjliggöra för den domstolen att bedöma huruvida denna lagstiftning är förenlig med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och principen om skydd för berättigade förväntningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 2008 i mål C-293/06, Deutsche Shell, REG 2008, s. I-1129, punkterna 25 och 26, och av den 10 september 2009 i mål C-201/08, Plantanol, REG 2009, s. I-8343, punkt 45).

39 Domstolen påpekar i detta sammanhang att det enligt dess praxis är helt tillåtet och i princip förenligt med principen om skydd för berättigade förväntningar att en ny reglering tillämpas på de framtida verkningarna av situationer som har uppkommit när den tidigare regleringen gällde (dom av den 29 juni 1999 i mål C-60/98, Butterfly Music, REG 1999, s. I-3939, punkt 25 och där angiven rättspraxis). Principen om skydd för berättigade förväntningar utgör emellertid hinder för att en ändring av den nationella lagstiftningen med retroaktiv verkan fråntar en skattskyldig person en rättighet som vederbörande har förvärvat på grundval av tidigare lagstiftning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 45).

40 Härav följer att i en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, utgör principen om skydd för berättigade förväntningar hinder för att en ändring av den nationella lagstiftningen med retroaktiv verkan fråntar en skattskyldig person en rättighet som vederbörande hade före nämnda ändring och med stöd av vilken han eller hon skulle ha erhållit dröjsmålsränta på överskjutande belopp av mervärdesskatt att återbetala (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 46).

41 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 183 i mervärdesskattedirektivet jämförd med principen om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs en förlängning, med retroaktiv verkan, av den frist inom vilken återbetalning av överskjutande mervärdesskatt ska ske, i den mån denna lagstiftning innebär att den skattskyldige fråntas den rätt som vederbörande innehade före lagstiftningens ikraftträdande att erhålla dröjsmålsränta på det belopp som ska återbetalas till den skattskyldige.

Den andra frågan

42 Den nationella domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 183 i

mervärdesskattedirektivet, jämförd med principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den domstolen, enligt vilken fristen för att återbetala överskjutande mervärdesskatt vanligtvis fastställs till 45 dagar, varefter dröjsmålsränta börjar löpa på beloppet att återbetala, men enligt vilken denna frist kan avbrytas för det fall en skattekontroll inleds, varvid detta brytande av fristen innebär att nämnda ränta börjar löpa igen först från den dag då skattekontrollen avslutas.

43 För besvarandet av denna fråga ska domstolen redogöra för vad som kännetecknar den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

44 Inledningsvis föreskrivs uttryckligen i denna lagstiftning att dröjsmålsränta ska betalas på överskjutande mervärdesskatt. Domstolen har alltså enbart ombetts att ta ställning till frågan från vilken tidpunkt denna ränta ska börja löpa enligt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet.

45 Det ska även konstateras att målet vid den nationella domstolen inte rör den möjlighet enligt artikel 183 andra stycket i mervärdesskattedirektivet som medlemsstaterna har att vägra återbetalning eller överföring om det överskjutande beloppet är ringa, vilket i synnerhet gäller beträffande ränta.

46 Det ska slutligen betonas att det i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen föreskrivs att återbetalning av överskjutande mervärdesskatt ska ske bara i det fallet att denna inte har kunnat subtraheras från de skatter och avgifter att betala som hänför sig till de tre beskattningsperioderna efter den beskattningsperiod då detta överskott uppkom, vilket sålunda innebär att denna lagstiftning kombinerar de två vägar för restitution av den överskjutande mervärdesskatten som föreskrivs i artikel 183 första stycket i mervärdesskattedirektivet, det vill säga återbetalning och överföring.

47 Vad för det första gäller en sådan kombination av överföring och återbetalning av överskjutande mervärdesskatt ska det noteras att varken den nationella domstolen eller de parter som yttrat sig vid domstolen har ifrågasatt rätten för en medlemsstat att föreskriva att detta överskott ska restitueras medelst överföring och först därefter genom återbetalning, vilket är helt korrekt. Artikel 183 i mervärdesskattedirektivet kan nämligen inte tolkas så, att återbetalningen och överföringen utesluter varandra. I annat fall skulle en medlemsstat som valt överföring som medel för restitution av överskjutande mervärdesskatt hindras från att återbetala detta överskott om den skatt som ska betalas in under den beskattningsperiod till vilken överföring skett uppgår till ett för lågt belopp för att nämnda överskott ska kunna subtraheras, vilket skulle strida mot de principer som det erinras om i punkterna 29–33 i förevarande dom.

48 Vad för det andra beträffar överföring av överskjutande mervärdesskatt till de tre beskattningsperioderna efter den beskattningsperiod då detta överskott uppkommit, konstaterar domstolen att medlemsstaterna visserligen kan överföra överskottet till "nästa period" enligt artikel 183.

49 Det går emellertid inte att av denna formulering utläsa att den överföring som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är oförenlig med denna bestämmelse. I likhet med vad den bulgariska regeringen anfört ska det i detta avseende beaktas att beskattningsperioden fastställs till en månad i denna lagstiftning, men att denna kan variera i enlighet med artikel 252 andra och tredje styckena i mervärdesskattedirektivet mellan en månad och ett år. Under dessa förhållanden inverkar överföringen på de tre beskattningsperioderna efter den beskattningsperiod då det ifrågavarande överskottet uppstod inte i sig på de principer som det erinras om i punkterna 29–33 i förevarande dom. En sådan överföring, som innebär att restitutionen sker under en period av tre månader, omfattas nämligen

av den frihet som medlemsstaterna har att fastställa metoderna för restitution av överskjutande mervärdesskatt.

50 Domstolen understryker för det tredje att återbetalningen av nämnda överskott enligt den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen som regel ska ske inom 45 dagar, att denna frist i sig är förenlig med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet samt att dröjsmålsränta på beloppet att återbetala börjar löpa från den tidpunkt då denna frist löper ut. I det fallet att skattemyndigheterna inleder en skattekontroll börjar denna ränta dock inte löpa förrän vid den tidpunkt då skattekontrollen avslutas.

51 Beträffande en sådan lagstiftning, där den bulgariska skatteförvaltningens skyldighet att betala ränta villkoras av att en skattekontroll ska ha avslutats, erinrar domstolen om att en beräkning av ränta som statskassan har att betala, enligt vilken ränta inte utgår från den dag då den överskjutande mervärdesskatten normalt skulle ha restituerats enligt mervärdesskattedirektivet, enligt rättspraxis i princip strider mot kraven i artikel 183 i det direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Molenheide m.fl., punkterna 63 och 64).

52 Det ska i detta avseende understrykas att en korrekt funktion av det gemensamma systemet för mervärdesskatt förutsätter en riktig debitering och uppbörd av skatten. Varje medlemsstat är nämligen skyldig att vidta alla rättsliga och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet. Medlemsstaterna är därmed skyldiga att kontrollera de skattskyldigas deklarationer och räkenskaper samt andra relevanta dokument, liksom att beräkna och uppbära den skatt som ska betalas (dom av den 29 juli 2010 i mål C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (tidigare Profaktor Kulesza, Frankowski; Trzaska), REU 2010, s. I-0000, punkt 21).

53 Härav följer att fristen för att återbetala den överskjutande mervärdesskatten i princip kan förlängas för att möjliggöra en skattekontroll utan att en sådan förlängd frist ska anses orimlig så länge förlängningen inte går utöver vad som krävs för att skattekontrollen ska kunna genomföras (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Sosnowska, punkt 27). I den mån den skattskyldige tillfälligt inte kan disponera över de medel som motsvarar den överskjutande mervärdesskatten kommer vederbörande dock att lida en ekonomisk nackdel som kan kvittas genom utbetalning av ränta, vilket säkerställer iakttagandet av principen om skatteneutralitet.

54 Eftersom den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kombinerar överföring och återbetalning som metoder för restitution av överskjutande mervärdesskatt, ska domstolen för det fjärde pröva om det är förenligt med de principer det erinras om i punkterna 29–33 i förevarande dom att flytta fram det datum från och med vilket dröjsmålsränta ska löpa, till den tidpunkt när en skattekontroll avslutas, även om överskottet redan förts över under de tre beskattningsperioderna efter den under vilken överskottet uppstod.

55 Det ska i detta sammanhang betonas att tillämpningen av den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte enbart leder till att den skattskyldige under en avsevärd tid, närmare bestämt cirka åtta månader, frångår medel motsvarande den överskjutande mervärdesskatten, utan också till att den skattskyldige går miste om den rätt till ränta som normalt sett skulle gälla med tillämpning av denna lagstiftning.

56 Det ska dessutom påpekas att nämnda lagstiftning ger skattemyndigheterna befogenhet att när som helst besluta att inleda en skattekontroll, även vid ett datum som ligger nära dagen för återbetalning av mervärdesskatten, vilket således ger en möjlighet att avsevärt förlänga fristen för att verkställa återbetalningen och samtidigt skjuta upp det datum från vilket dröjsmålsränta ska börja löpa på beloppet att återbetala.

57 För den skattskyldige är detta alltså inte endast till ekonomisk nackdel; vederbörande kan heller inte förutse vid vilken tidpunkt han eller hon kan förfoga över de medel som motsvarar den överskjutande mervärdesskatten, vilket således är till ytterligare nackdel för nämnda skattskyldiga person.

58 De metoder som fastställts i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ger således inte, i strid med de principer som det erinrats om i punkt 33 i förevarande dom, den skattskyldige möjlighet att på adekvata villkor återfå hela sin fordran till följd av den överskjutande mervärdesskatten utan att löpa någon som helst ekonomisk risk.

59 Domstolen ska emellertid besvara den nationella domstolens fråga avseende betydelsen, för bedömningen av den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, av att den skattskyldige har en möjlighet att korta ned fristen för återbetalning genom att ställa säkerhet i kontanter.

60 Domstolen erinrar i detta hänseende om att möjligheten att ställa en sådan säkerhet inte kan leda till att det datum från vilket dröjsmålsränta börjar löpa på den överskjutande mervärdesskatt som ska återbetalas med giltig verkan kan skjutas upp till dess att en skattekontroll genomförts. Som domstolen slog fast i punkt 32 i domen i det ovannämnda målet Sosnowska leder nämligen en skyldighet att ställa sådan säkerhet för att kunna göra gällande en frist som normalt är tillämplig, endast till att den ekonomiska bördan som följer av att medel motsvarande den överskjutande mervärdesskatten låses under den tid som skattekontrollen pågår, ersätts av bördan i form av att det belopp som omfattas av säkerheten låses.

61 Mot bakgrund av det anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 183 i mervärdesskattedirektivet jämförd med principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den normala fristen för att återbetala överskjutande mervärdesskatt – efter vilken dröjsmålsränta börjar löpa på beloppet att återbetala – avbryts för det fall en skattekontroll inleds, varvid detta brytande av fristen innebär att nämnda ränta börjar löpa igen först den dag då skattekontrollen avslutas, trots att detta överskott redan har överfört under de tre beskattningsperioderna efter den beskattningsperiod under vilken överskottet uppkommit. Den omständigheten att den normala fristen fastställs till 45 dagar strider däremot inte mot nämnda bestämmelse.

Den tredje och den fjärde frågan

62 Med hänsyn till svaret på den andra frågan ska den tredje och den fjärde frågan, vilka ska prövas tillsammans, förstås så, att de avser huruvida artikel 183 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för att återbetalningen av överskjutande mervärdesskatt sker genom kvittning.

63 Domstolen påpekar i detta avseende att kvittningen leder till att de två mot varandra stående skyldigheterna helt eller delvis fullgörs och att medlemsstaten därmed befrias från sin skyldighet till återbetalning.

64 Enligt den rättspraxis som det erinrats om i punkt 33 i förevarande dom, har

medlemsstaterna en viss frihet i fråga om metoderna för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt, så länge återbetalningen sker inom en rimlig tidsfrist i form av kontanter eller motsvarande samt att den skattskyldige inte löper någon ekonomisk risk.

65 Med hänsyn till dessa principer finns inget allmänt hinder mot att den överskjutande mervärdesskatten återbetalas genom kvittning, eftersom denna metod leder till att den skattskyldige omedelbart får betalt för sin fordran utan att löpa någon ekonomisk risk.

66 Denna bedömning är även tillämplig i det fallet att den berörda medlemsstatens fordran bestrids av den skattskyldige, under förutsättning att den skattskyldige inte saknar effektiva rättsmedel för att göra sin ståndpunkt gällande i fråga om den statliga fordran som används för kvittning, något som Europeiska kommissionen också har påpekat.

67 Med hänsyn till vad som anförts ovan ska den tredje frågan och den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 183 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att återbetalningen av överskjutande mervärdesskatt sker genom kvittning.

Rättegångskostnader

68 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Artikel 183 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/138/EG av den 19 december 2006, jämförd med principen om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs en förlängning, med retroaktiv verkan, av den frist inom vilken återbetalning av överskjutande mervärdesskatt ska ske, i den mån denna lagstiftning innebär att den skattskyldige fräntas den rätt som vederbörande innehade före lagstiftningens ikraftträdande att erhålla dröjsmålsränta på det belopp som ska återbetalas till den skattskyldige.**

2) **Artikel 183 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2006/138, jämförd med principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den normala fristen för att återbetala överskjutande mervärdesskatt – efter vilken dröjsmålsränta börjar löpa på beloppet att återbetala – avbryts för det fall en skattekontroll inleds, varvid detta brytande av fristen innebär att nämnda ränta börjar löpa igen först den dag då skattekontrollen avslutas, trots att detta överskott redan har överförts under de tre beskattningsperioderna efter den beskattningsperiod under vilken överskottet uppkommit. Den omständigheten att den normala fristen fastställs till 45 dagar strider däremot inte mot nämnda bestämmelse.**

3) **Artikel 183 i direktiv 206/112, i dess lydelse enligt direktiv 2006/138, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att återbetalningen av överskjutande mervärdesskatt sker genom kvittning.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.