

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

18. oktober 2012 (*)

»Moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 183 – bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms – national lovgivning, der udskyder tilbagebetalingen af en del af den overskydende moms indtil behandlingen af den afgiftspligtiges årlige afgiftsangivelse – princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet«

I sag C-525/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Augsts tiesas Senāts (Letland) ved afgørelse af 10. oktober 2011, indgået til Domstolen den 17. oktober 2011, i sagen

Mednis SIA

mod

Valsts ieņēmumu dienests,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af dommerne K. Lenaerts (refererende dommer), som fungerende formand for Tredje Afdeling, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz og D. Šváby,

generaladvokat: Y. Bot,

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. juli 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Mednis SIA ved advokats V. Gargažins og N. Krupežis
- Valsts ieņēmumu dienests ved N. Jezdakova og M. Kuzenko, som befuldmægtigede
- den lettiske regering ved I. Kalniņš og K. Freimanis, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved A. Sauka og C. Soulay, 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 183 i Rådets direktiv

2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Denne anmodning er indgivet under en sag mellem Mednis SIA, der er et lettisk selskab (herefter »Mednis«), og Valsts ieņēmumu dienests (den nationale skatteforvaltning, herefter »VID«) i anledning af en anmodning om tilbagebetaling af et beløb svarende til en overskydende merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 183, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

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

4 Artikel 252, stk. 2, i direktiv 2006/112 bestemmer:

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

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

Lettisk ret

5 Loven om merværdiafgift (Likums »Par pievienotās vērtnodokli« *Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr. 49), i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer i artikel 9, stk. 1, at afgiftsperioden er en kalendermåned. I medfør af artikel 9, stk. 5, udgøres afgiftsåret af samtlige afgiftsperioder i et kalenderår.

6 Momslovens artikel 11, stk. 1, fastsætter, at den afgiftspligtige er forpligtet til at indgive en afgiftsangivelse til VID med afgiftsberegning for en afgiftsperiode senest 15 dage efter afslutningen af den omhandlede periode, medmindre andet er fastsat i denne lov. Nævnte lovs artikel 11, stk. 6, bestemmer, at den afgiftspligtige skal indgive en angivelse for afgiftsåret til VID inden den 1. maj det følgende år.

7 I henhold til momslovens artikel 12, stk. 1, skal den afgiftspligtige betale statskassen afgiften for afgiftsperioden senest 15 dage efter afslutningen af den omhandlede periode.

8 Nævnte lovs artikel 12, stk. 11, bestemmer, at VID er forpligtet til at tilbagebetale den afgiftspligtige den overskydende afgift – dvs. forskellen mellem den beregnede afgift og den fradragsberettigede indgående afgift – senest 30 dage efter modtagelsen af en begrundet anmodning og dokumentation for transaktionerne.

9 Denne lovs artikel 12, stk. 11, fastsætter dog, at VID har ret til at udskyde tilbagebetalingen af den overskydende afgift i tre tilfælde; for det første hvor der er truffet afgørelse om at indlede en undersøgelse vedrørende det afgiftsbeløb, som den afgiftspligtige skal betale i anledning af transaktioner, til hvis undersøgelse der kræves yderligere oplysninger, for det andet hvor personer med forbindelse til den afgiftspligtige som omhandlet i artikel 1, stk. 18, i skatte- og afgiftsloven (Likums »Par nodokliem un nodevēm«) skylder moms til statskassen, og for det tredje hvor en person ikke kan dokumentere, at vedkommendes ansøgning om anvendelse af en afgiftssats på 0% er velbegrunderet.

10 Momslovens artikel 36, stk. 14, bemyndiger ministerrådet til at fastsætte såvel

begrænsninger i det beløb, der skal tilbagebetales i overskydende moms, som de omstændigheder, under hvilke der ikke skal gælde nogen begrænsninger for denne tilbagebetaling.

11 Ministerrådet har vedtaget dekret nr. 933 af 14. november 2006, der er udstedt til gennemførelse af momsloven (Ministru kabineta 2006. gada 14. novembra noteikumu Nr. 933 »Likuma 'Par pievienotās vērtības nodokli' normu piemērošanas kārtību« Latvijas Vēstnesis, 2006, nr. 191, herefter »dekret nr. 933«).

12 Det nævnte dekret indeholder en artikel 285, der er affattet således:

»Ved anvendelse af lovens artikel 12, stk. 11, kan [VID] undlade at tilbagebetale [...] den del af det overskydende momsbeløb, der overstiger 18% af den samlede værdi af de afgiftspligtige transaktioner, der er gennemført i disse afgiftsmåneder (under hensyntagen til de allerede betalte afgiftsbeløb i de pågældende afgiftsperioder). Den resterende del af det overskydende beløb tilbagebetales af statskassen på grundlag af den årlige afgiftsangivelse.«

De faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 Den 7. og 14. december 2007 anmodede Mednis VID om tilbagebetaling af sammenlagt 2 081,79 LVL som overskydende moms for november 2007.

14 VID afslog tilbagebetalingen af et beløb på 1 455,82 LVL. Under henvisning til artikel 285 i dekret nr. 933 traf VID afgørelse nr. 19/11599 af 22. april 2008 (herefter »den anfægtede afgørelse«), i hvilken VID begrundede sit afslag med, at en del af den overskydende moms i den periode, hvor den blev genereret, oversteg 18% af den samlede værdi af de afgiftspligtige transaktioner, der var gennemført i de hertil svarende måneder.

15 Mednis anlagde annulationssøgsmål ved Administratīvā rajona tiesa (distriktsforvaltningsretten) til prøvelse af den anfægtede afgørelse.

16 Ved dom af 7. juli 2009 frifandt Administratīvā rajona tiesa VID, idet den fandt, at VID's afslag på at tilbagebetale Mednis hele den overskydende moms var i overensstemmelse med artikel 285 i dekret nr. 933.

17 Ved dom af 3. juni 2010 forkastede Administratīvā apgabaltiesa (regionsforvaltningsdomstolen) Mednis' appel. Administratīvā apgabaltiesa tiltrådte førstestansrettens begrundelse og tilføjede, at udsættelsen af fristen for VID's tilbagebetaling af den overskydende moms til den afgiftspligtige tjener et legitimt formål i form af statskassens interesse i, at den afgiftspligtiges ret til tilbagebetaling af momsen begrænses, hvis det konstateres, at det afgiftsbeløb, der er indbetalt til statskassen, er betydeligt lavere end det beløb, som denne skal tilbagebetale.

18 Mednis indgav kassationsanke af denne dom ved Augstākās tiesas Senāts.

19 Den forelæggende ret har angivet, at det følger af artikel 285 i dekret nr. 933, således som bestemmelsen anvendes i praksis af VID, at når det fremgår, at den overskydende moms overstiger den i denne bestemmelse fastsatte procentsats, tilbagebetales den overskydende del ikke til den afgiftspligtige, før VID har undersøgt dennes årlige afgiftsangivelse. Som følge af omstændighederne i den foreliggende sag er den afgiftspligtige tvunget til at afvente tilbagebetalingen af en overskydende moms i over et år alene af den grund, at denne overstiger den generelle momssats.

20 Den forelæggende ret nærer tvivl om, hvorvidt den pågældende lovgivning og praksis er i

overensstemmelse med principperne om neutralitet og proportionalitet, som følger af artikel 183 i direktiv 2006/112, henset til, at denne lovgivning og praksis indebærer, at beslutningen om at udskyde tilbagebetalingen af den overskydende moms træffes uden undersøgelse af omstændighederne i den foreliggende sag og uden hensyntagen til den ventetid, der forløber indtil undersøgelsen af den årlige afgiftsangivelse.

21 Augst?k?s tiesas Sen?ts har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen det følgende præjudicielle spørgsmål:

»Giver artikel 183 i [...] direktiv 2006/112 [...] en medlemsstat ret til – uden at foretage en specifik vurdering og ved alene at basere sig på en matematisk beregning – ikke at tilbagebetale den del af et overskydende momsbeløb, der overstiger 18% (hvilket svarer til normalsatsen for moms) af den samlede værdi af de afgiftspligtige transaktioner, der er gennemført i de hertil svarende afgiftsmåneder, indtil de nationale skattemyndigheder har modtaget den afgiftspligtiges årlige afgiftsangivelse?«

Om det præjudicielle spørgsmål

22 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 183 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den giver en medlemsstats skatteforvaltning ret til – uden at foretage en specifik vurdering og ved alene at basere sig på en matematisk beregning – at udskyde tilbagebetalingen af en del af et overskydende momsbeløb, der er opstået i løbet af en afgiftsperiode, indtil denne forvaltning har undersøgt den afgiftspligtiges årlige afgiftsangivelse.

23 I denne henseende bemærkes, at den frihed, som medlemsstaterne i medfør af selve ordlyden af artikel 183 i direktiv 2006/112 råder over ved udarbejdelsen af de nærmere bestemmelser for tilbagebetaling af et overskydende momsbeløb, ikke betyder, at disse bestemmelser er fritaget for enhver kontrol i henseende til EU-retten (jf. i denne retning dom af 28.7.2011, sag C-274/10, Kommissionen mod Ungarn, Sml. I, s. 7289, præmis 39 og 40 og den deri nævnte retspraksis).

24 De nævnte bestemmelser må ikke krænke princippet om afgiftens neutralitet ved, at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære momsen. Disse bestemmelser skal navnlig gøre det muligt for den afgiftspligtige på passende betingelser at få dækket hele fordringen på overskydende moms. Dette 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. bl.a. dom af 25.10.2001, sag C-78/00, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 8195, præmis 33 og 34, af 10.7.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 17, og af 12.5.2011, sag C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, Sml. I, s. 3873, præmis 33, samt dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn, præmis 45).

25 Overførsel af et overskydende momsbeløb til flere følgende afgiftsperioder efter den, hvor denne overskydende moms er opstået, er ganske vist ikke nødvendigvis uforenelig med artikel 183, stk. 1, i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 49, og i sagen Kommissionen mod Ungarn, præmis 55).

26 Imidlertid forholder det sig således i hovedsagen, at mens afgiftsperioden i henhold til momslovens artikel 9, stk. 1, i princippet er fastsat til en kalendermåned, kan anvendelsen af artikel 285 i dekret nr. 933, hvilket såvel den forelæggende ret som Europa-Kommissionen har fremhævet, føre til, at de afgiftspligtige først opnår den fulde tilbagebetaling af et overskydende momsbeløb et år eller mere efter den afgiftsperiode, hvor denne overskydende moms er opstået.

27 Denne udsættelse, i løbet af hvilken de afgiftspligtige må bære den økonomiske byrde af momsen med et beløb svarende til den del, der overstiger den i nævnte artikel 285 omhandlede procentsats, kan ikke anses for rimelig (jf. i denne retning Sosnowska-dommen, præmis 20 og 27, og dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, præmis 55). Følgelig krænker den princippet om afgiftens neutralitet som anført i denne doms præmis 24.

28 VID og den lettiske regering har gjort gældende, at artikel 285 i dekret nr. 933 tilsigter at fjerne risikoen for afgiftssvig eller -unddragelse, og at den i praksis alene anvendes under omstændigheder, der kan godtgøre tilstedeværelsen af en sådan risiko. En sådan risiko eksisterer navnlig, hvor den type økonomisk aktivitet, som den afgiftspligtige har udøvet, ikke sædvanligvis giver anledning til overskydende moms, eller hvor det momsbesløb, som den afgiftspligtige har indbetalt til statskassen, er mærkbart lavere end det momsbesløb, som skal tilbagebetales.

29 VID og den lettiske regering har anført, at anvendelsen af artikel 285 i hovedsagen netop var begrundet ud fra den omstændighed, at VID havde opdaget en risiko for momssvig, idet undersøgelsen af Mednis' anmodning om tilbagebetaling havde ført til konstateringen af, at det i vidt omfang var anvendelsen af en nulsats for moms, der lå til grund for den betydelige overskydende moms, som dette selskab havde indbetalt.

30 Under retsmødet har VID og den lettiske regering ligeledes anført, at det alene er i et begrænset antal sager, at VID grundet indicier på afgiftssvig eller -unddragelse har udskudt tilbagebetalingen af den overskydende moms, der har oversteget den i artikel 285 omhandlede procentsats, indtil behandlingen af den afgiftspligtiges årlige afgiftsangivelse.

31 Det er ganske vist rigtigt, at medlemsstaterne har en legitim interesse i at træffe passende forholdsregler til at beskytte deres økonomiske interesser, og at bekæmpelsen af svig, afgiftsunddragelse og eventuelt misbrug er et formål, som anerkendes og fremmes i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning Sosnowska-dommen, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 21.6.2012, forenede sager C-80/11 og C-142/11, Mahagében og Dávid, præmis 41).

32 Medlemsstaterne skal dog i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet anvende midler, som – samtidig med at de gør det muligt effektivt at opnå et sådant formål – gør mindst muligt indgreb i de ved EU-lovgivningen opstillede formål og principper, såsom det grundlæggende princip om retten til fradrag af moms (jf. Sosnowska-dommen, præmis 23, og dom af 12.7.2012, sag C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, præmis 69).

33 I den foreliggende sag har den forelæggende ret – som er enekompetent til såvel at fortolke den nationale ret som at fastslå og vurdere de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen, herunder hvorledes denne ret anvendes af skatteforvaltningen (jf. i denne retning dom af 16.2.2012, sag C-594/10, van Laarhoven, præmis 36, og af 14.6.2012, sag C-618/10, Banco Español de Crédito, præmis 76) – påpeget, at VID anvender artikel 285 i dekret nr. 933 på en generel og forebyggende måde ud fra en rent matematisk konstatering af, at den omhandlede overskydende moms overstiger den i denne artikel fastsatte procentsats, uden at foretage en konkret vurdering af den foreliggende sag inden for rammerne af hvilken den afgiftspligtige får mulighed for at godtgøre, at der ikke foreligger en risiko for afgiftssvig eller -unddragelse.

34 Som Kommissionen har understreget under retsmødet, fremgår det ikke, at disse oplysninger fra den forelæggende ret er uforenelige med ordlyden af artikel 285 i dekret nr. 289, som nemlig ikke betinger anvendelsen af denne artikel af tilstedeværelsen af indicier på afgiftssvig eller -unddragelse.

35 Det fremgår desuden ikke af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt for

Domstolen, at den anfægtede afgørelse, som støttes på artikel 285 i dekret nr. 933, er blevet truffet af VID efter en undersøgelse, som har bragt sådanne indicier for dagen i hovedsagen.

36 Det må konstateres, at en sådan forebyggende og generel anvendelse af artikel 285 i dekret nr. 933 strider mod proportionalitetsprincippet, som er fastsat i den retspraksis, der er anført i denne doms præmis 32 (jf. i denne retning Sosnowska-dommen, præmis 24-26).

37 Det forekommer så meget desto mindre berettiget ud fra det legitime formål at bekæmpe afgiftssvig eller -unddragelse, at skatteforvaltningen i medfør af momslovens artikel 12, stk. 111, kan udskyde tilbagebetalingen af et sådant overskydende beløb, bl.a. hvor der træffes afgørelse om at indlede en undersøgelse vedrørende det afgiftsbeløb, som den afgiftspligtige har erlagt i anledning af transaktioner, til hvis undersøgelse der kræves yderligere oplysninger, eller hvor det er umuligt for den berørte person at dokumentere, at vedkommendes ansøgning om anvendelse af en afgiftssats på 0% er velbegrundet (jf. analogt Sosnowska-dommen, præmis 28).

38 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 183 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den ikke giver en medlemsstats skatteforvaltning ret til – uden at foretage en specifik vurdering og ved alene at basere sig på en matematisk beregning – at udskyde tilbagebetalingen af en del af et overskydende momsbeløb, der er opstået i løbet af en afgiftsperiode på en måned, indtil denne forvaltning har undersøgt den afgiftspligtiges årlige afgiftsangivelse.

Om de tidsmæssige virkninger af nærværende dom

39 Den lettiske regering har anmodet Domstolen om at begrænse de tidsmæssige virkninger af nærværende dom, såfremt Domstolen måtte fortolke artikel 183 i direktiv 2006/112 således, at den er til hinder for en national lovgivning og praksis som de i hovedsagen omhandlede.

40 Til støtte for sin anmodning har den lettiske regering fremført dels risikoen for alvorlige følgevirkninger for de nationale budgetmidler af en sådan fortolkning, dels den lettiske skatteforvaltnings gode tro.

41 I denne forbindelse bemærkes, at den fortolkning, som Domstolen foretager af en EU-retlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 267 TEUF, skal belyse og præcisere betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Heraf følger, at den således fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at forelægge de kompetente domstole en tvist om anvendelsen af den nævnte regel i øvrigt er opfyldt (jf. bl.a. dom af 10.5.2012, forenede sager C-338/11 – C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

42 Domstolen vil kun undtagelsesvis i henhold til et almindeligt retssikkerhedsprincip, der er sikret i Den Europæiske Unions retsorden, kunne foranlediges til at begrænse borgernes mulighed for at påberåbe sig en således fortolket bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold. For at der kan træffes bestemmelse om en sådan begrænsning, skal to hovedbetingelser være opfyldt, nemlig at de berørte kredse skal være i god tro, og at der skal være fare for alvorlige forstyrrelser (jf. bl.a. dommen i sagen Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 59).

43 Domstolen har nærmere bestemt kun anvendt denne løsning under ganske bestemte omstændigheder, hvor der ellers var risiko for alvorlige økonomiske følger, navnlig fordi der var stiftet mange retsforhold i god tro i henhold til de pågældende retsforskrifter, som blev anset for at

være lovligt i kraft, og fordi det fremgik, at borgerne og de nationale myndigheder var blevet tilskyndet til at følge en adfærd, som ikke var i overensstemmelse med EU-retten, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende de EU-retlige bestemmelsers rækkevidde, en usikkerhed, som de øvrige medlemsstater eller Kommissionen eventuelt selv havde bidraget til med den af dem fulgte adfærd (jf. bl.a. dommen i sagen Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 60).

44 Det fremgår ligeledes af fast retspraksis, at de økonomiske følger, som en præjudiciel afgørelse kan få for en medlemsstat, ikke i sig selv kan begrunde en begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger (jf. bl.a. dommen i sagen Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 62).

45 I nærværende sag er der for det første grund til at påpege, at den lettiske regering ikke har fremlagt nogen oplysninger, som giver Domstolen mulighed for at vurdere tilstedeværelsen af alvorlige økonomiske følgevirkninger for Republikken Letland på grund af nærværende dom.

46 For det andet kan det ikke antages, at den lettiske skatteforvaltning ved anvendelsen af artikel 285 i dekret nr. 933 i god tro er blevet tilskyndet til at følge en adfærd, som ikke er i overensstemmelse med EU-retten, på grund af en påstået objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende rækkevidden af artikel 183 i direktiv 2006/112. Det fremgår nemlig af den retspraksis, der forelå allerede inden det omhandlede dekret, at de nationale bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms som omhandles i denne artikel, i overensstemmelse med princippet om afgiftens neutralitet, som udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, skal gøre det muligt for den afgiftspligtige på passende betingelser og inden for en rimelig frist at få dækket hele fordringen på overskydende moms uden at indebære en økonomisk risiko for den afgiftspligtige (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 33 og 34).

47 Det er herefter ufornuddent at begrænse de tidsmæssige virkninger af denne dom.

Sagens omkostninger

48 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:

Artikel 183 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den ikke giver en medlemsstats skatteforvaltning ret til – uden at foretage en specifik vurdering og ved alene at basere sig på en matematisk beregning – at udskyde tilbagebetalingen af en del af et overskydende merværdiafgiftsbeløb, der er opstået i løbet af en afgiftsperiode på en måned, indtil denne forvaltning har undersøgt den afgiftspligtiges årlige afgiftsangivelse.

Underskrifter

* Processprog: lettisk.