

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 24 oktober 2013 (\*)

”Beskattning – Mervärdesskatt – Återbetalning av överskjutande mervärdesskatt genom kvittning – Upphävande av beslut om kvittning – Skyldighet att betala dröjsmålsränta till den beskattningsbara personen”

I mål C-431/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Înalta Curte de Casa și Justiție (Rumänien) genom beslut av den 21 juni 2012, som inkom till domstolen den 24 september 2012, i målet

**Agenția Națională de Administrare Fiscală**

mot

**SC Rafinăria Steaua Română SA,**

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Juhász samt domarna A. Rosas och C. Vajda (referent),  
generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- SC Rafinăria Steaua Română SA, genom D. Dascălu, avocat,
- Rumäniens regering, genom R.H. Radu, E. Gane och A. L. Crișan, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Keppenne och L. Lozano Palacios, 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 183 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Agen<sup>2</sup>ia Na<sup>2</sup>ional<sup>2</sup> de Administrare Fiscal<sup>2</sup> (den rumänska skattemyndigheten, nedan kallad Agen<sup>2</sup>ia) och, å andra sidan SC Rafin<sup>2</sup>ria Steaua Român<sup>2</sup> SA (nedan kallat Steaua Român<sup>2</sup>). Målet rör en ansökan om betalning av ränta – till följd av att överskjutande mervärdesskatt inte återbetalats i rätt tid – vilken ska utgå på den överskjutande ingående mervärdesskatt efter avdrag från den mervärdesskatt som Steaua Român<sup>2</sup> har att betala.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### *Unionsrätt*

3 Artikel 183 första stycket i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.”

4 I artikel 252.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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.”

### *Rumänsk rätt*

5 Handläggningsregler för skatteärenden infördes genom regeringsdekret nr 92 av den 24 december 2003 om skatteprocesslag (Ordonan<sup>2</sup>a Guvernului nr 92 privind Codul de procedur<sup>2</sup> fiscal<sup>2</sup>) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 941 av den 29 december 2003, offentliggjordes i *Monitorul Oficial al României*, del I, nr 513 av den 31 juli 2007), i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målet (nedan kallad skatteprocesslagen).

6 I artikel 124.1 i skatteprocesslagen föreskrivs följande:

”De beskattningsbara personerna har, beträffande belopp som ska restitueras eller återbetalas från statsbudgeten, rätt till ränta från och med dagen efter utgången av den frist som föreskrivs ... Räntan utbetalas på ansökan från de beskattningsbara personerna.”

7 I kapitel 1 B punkt 6 i ekonomi- och finansministerns dekret nr 1857/2007 av den 1 november 2007 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 785 av den 20 november 2007), om godkännande av riktlinjer för handläggningen av mervärdesskattedeklarationer med negativt saldo med möjlighet till återbetalning föreskrivs följande:

”Ansökningarna om återbetalning behandlas i kronologisk ordning med avseende på registreringen vid skattemyndigheten inom 45 kalenderdagar från den dag då [mervärdesskatte]deklarationen med negativt saldo med möjlighet till återbetalning inges.”

## **Bakgrund till det nationella målet och tolkningsfrågan**

8 Steauas Român<sup>2</sup>s mervärdesskattedeklarationer visade ett negativt saldo om 3 697 738 rumänska leu (RON) för månaderna december 2007 och januari 2008. Efter kontroll beviljade

Agenzia bolaget återbetalning av detta belopp.

9 Efter kontrollen utfärdade Agenzia emellertid ett beskattningsbeslut genom vilket Agenzia rättsstridigt slog fast att Steaua Română skulle betala 19 002 767 RON avseende mervärdesskatt respektive 5 374 404 RON avseende dröjsmålsränta. Därefter utfärdade Agenzia två beslut genom vilka den överskjutande mervärdesskatten återbetalades genom kvittning, varigenom dessa två belopp avräknades.

10 Efter det att Steaua Românăs hade begärt omprövning av beskattningsbeslutet och kvittningsbeslutet och denna begäran hade avslagits, överklagade bolaget till Curtea de Apel Ploiești, som upphävde skattemyndighetens beslut genom domar av den 4 december 2008 respektive den 14 oktober 2009. Agenzias överklagande av dessa domar ogillades av Înalta Curte de Casa și Justiție i dom av den 9 juni 2009 respektive den 13 maj 2010. Agenzia förpliktades således att återbetala det belopp på 3 697 738 RON, som hade yrkats i första hand, till Steaua Română.

11 Med åberopande av att kvittningsbesluten var rättsstridiga och att återbetalningen av mervärdesskattebeloppet som felaktigt kvittats inte skett i tid ansökte Steaua Română även om att Agenzia skulle betala ränta på detta belopp, beräknad från utgången av den lagstadgade fristen på 45 dagar som är föreskriven för handläggningen av mervärdesskattedeklarationer till dess att beloppet faktiskt återbetalades. Steaua Română beräknade att räntebeloppet uppgick till 1 793 972 RON.

12 Eftersom Agenzia inte besvarade ansökan inom den frist som är fastställd i tillämplig lagstiftning framförde Steaua Română klagomål vid två tillfällen och begärde betalning av ett belopp på sammanlagt 1 793 972 RON, vilket motsvarade lagstadgad ränta.

13 Efter det att ansökan hade avslagits av Agenzia genom beslut av den 30 september 2010 upphävde Curtea de Apel București detta beslut genom dom av den 14 februari 2011 och förpliktade Agenzia att till Steaua Română utbetala ett belopp på 1 793 972 RON, vilket motsvarade lagstadgad ränta till och med den 27 juli 2009.

14 Agenzia överklagade domen till Înalta Curte de Casa și Justiție.

15 Agenzia hävdade bland annat i sitt överklagande att Curtea de Apel București gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att förplikta Agenzia att betala 1 739 972 RON, vilket motsvarade lagstadgad ränta, eftersom det i den tillämpliga lagstiftningen inte föreskrivs några konsekvenser på grund av det sätt på vilket beskattningsbara personers ansökningar handläggs, utan enbart på grund av att handläggningstiden överskridits. De mervärdesskattedeklarationer och de ansökningar som Steaua Română lämnade in handlades inom den föreskrivna tiden. Dröjsmålsränta skulle därför inte betalas för den tidsperiod då kvittningsbesluten var gällande.

16 Steaua Română hänvisade till dom av den 12 maj 2011 i mål C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, REU 2011, s. I-3873 och påpekade att domstolen i den domen uttryckligen tolkade och tillämpade principen om skatteneutralitet med avseende på beskattningsbara personers rätt till dröjsmålsränta med anledning av försenad återbetalning av överskjutande mervärdesskatt. Steaua Română yrkade därför att överklagandet skulle ogillas och hävdade att Agenzia inte hade iakttagit fristerna för återbetalning av mervärdesskatten.

17 Under dessa omständigheter, anser sig Înalta Curte de Casa și Justiție, som är domstol i sista instans, skyldig att begära förhandsavgörande av domstolen enligt artikel 267 tredje stycket FEUF och har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Strider en sådan tolkning av artikel 124 i skatteprocesslagen, som innebär att staten inte är skyldig att betala ränta på belopp som begärts med stöd av mervärdesskattedeclarationer, för tiden från det att kvittning av nämnda belopp skett till dess att besluten om kvittning upphävts av domstol, mot artikel 183 i direktiv 2006/112 ...?”

### **Prövning av tolkningsfrågan**

18 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 183 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för att en beskattningsbar person som har ansökt om återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt efter avdrag från den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen har att betala, inte – på försent återbetalade belopp – från skattemyndigheten i en medlemsstat kan erhålla dröjsmålsränta avseende en period när administrativa rättsakter som innebar att återbetalning var utesluten gällde, vilka senare upphävdes genom ett domstolsavgörande.

19 Domstolen erinrar i detta hänseende om att även om artikel 183 i mervärdesskattedirektivet inte föreskriver vare sig någon skyldighet att betala ränta på överskjutande mervärdesskatt som ska återbetalas, eller något datum från och med vilket sådan ränta ska börja löpa, leder denna omständighet inte i sig till slutsatsen att denna artikel ska tolkas så, att medlemsstaternas villkor för att återbetala överskjutande mervärdesskatt inte kan kontrolleras på grundval av unionsrätten (domen i det ovannämnda målet Enel Maritsa Iztok 3, punkterna 27 och 28 och där angiven rättspraxis).

20 Även om genomförandet av den i artikel 183 i mervärdesskattedirektivet föreskrivna rätten till återbetalning av den överskjutande mervärdesskatten nämligen i princip omfattas av medlemsstaternas processuella autonomi, gäller likafullt att denna autonomi är omgärdad av likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen (domen i det ovannämnda målet Enel Maritsa Iztok 3, punkt 29).

21 Det framgår dessutom av rättspraxis att medlemsstaterna är skyldiga att vid genomförandet av rätten till återbetalning av överskjutande mervärdesskatt iakta vissa specifika regler som följer av artikel 183 i mervärdesskattedirektivet, tolkad utifrån sitt sammanhang och med hänsyn till de allmänna principer som styr mervärdesskatteområdet. De beskattningsbara personernas rätt att från den mervärdesskatt som de har att betala dra av den ingående mervärdesskatt som redan har belastat de varor de har förvärvat och de tjänster som de har tillhandahållits utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen. Denna rätt utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Rätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (domen i det ovannämnda målet Enel Maritsa Iztok 3, punkterna 30-32 och där angiven rättspraxis).

22 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som domstolen redan har slagit fast att de villkor som ska gälla vid återbetalning av överskjutande mervärdesskatt inte får medföra att principen om mervärdesskattens neutralitet äventyras genom att mervärdesskatten helt eller delvis belastar den beskattningsbara personen, vilket innebär att återbetalningen ska verkställas inom rimlig tid (domen i det ovannämnda målet Enel Maritsa Iztok 3, punkt 33).

23 När återbetalningen av den överskjutande mervärdesskatten till den beskattningsbara personen inte sker inom rimlig tid, innebär principen om mervärdesskattens neutralitet av samma skäl ett krav på att de ekonomiska förluster som därigenom uppkommit för den beskattningsbara personen genom att det aktuella beloppet inte fanns tillgängligt, ska kompenseras genom betalning av dröjsmålsränta.

24 I detta hänseende framgår det av domstolens rättspraxis att en beräkning av ränta som staten har att betala, enligt vilken ränta inte utgår från den dag då den överskjutande mervärdesskatten normalt sett skulle ha restituerats enligt mervärdesskattedirektivet, i princip strider mot kraven i artikel 183 i det direktivet (domen i det ovannämnda målet Enel Maritsa Iztok 3, punkt 51). Det framgår av beslutet om hänskjutande att den tillämpliga nationella lagstiftningen i målet vid den nationella domstolen i princip föreskriver att dröjsmålsränta ska beräknas från och med utgången av en frist på 45 dagar som är fastställd för handläggningen av mervärdesskattedeklarationer.

25 Det kan dessutom konstateras att, ur den beskattningsbara personens synvinkel, saknar anledningen till att återbetalningen av den överskjutande mervärdesskatten inte sker i tid betydelse. I detta sammanhang finns det ingen relevant skillnad mellan en återbetalning som inte skett i tid på grund av att den administrativa handläggningen av ansökan går utöver fristerna och den återbetalning som inte sker i tid på grund av administrativa rättsakter som rättsstridigt innebär att återbetalning är utesluten och som senare upphävs genom ett domstolsavgörande.

26 Mot bakgrund av dessa överväganden ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artikel 183 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för att en beskattningsbar person som har ansökt om återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt efter avdrag från den mervärdesskatt den beskattningsbara personen har att betala, inte – på för sent återbetalade belopp – från skattemyndigheten i en medlemsstat kan erhålla dröjsmålsränta avseende en period när administrativa rättsakter som innebar att återbetalning var utesluten gällde, vilka senare upphävdes genom ett domstolsavgörande.

### **Rättegångskostnader**

27 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 (tionde avdelningen) följande:

**Artikel 183 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den utgör hinder för att en beskattningsbar person som har ansökt om återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt efter avdrag från den mervärdesskatt den beskattningsbara personen har att betala, inte – på för sent återbetalade belopp – från skattemyndigheten i en medlemsstat kan erhålla dröjsmålsränta avseende en period när administrativa rättsakter som innebar att återbetalning var utesluten gällde, vilka senare upphävdes genom ett domstolsavgörande.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: rumänska.