



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

23. april 2020 \*

»Præjudiciel forelæggelse – fiskale bestemmelser – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag for indgående afgift – tilbagebetaling af overskydende moms – mora ved tilbagebetaling – beregning af renter – vilkår for betaling af rente, der er påløbet som følge af, at overskydende fradragsberettiget moms, som er tilbageholdt i strid med EU-retten, ikke har været til rådighed, samt som følge af skatte- og afgiftsmyndighedens forsinkede betaling af et skyldigt beløb – effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet«

I de forenede sager C-13/18 og C-126/18,

angående to anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged, Ungarn) (sag C-13/18) og Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szekszárd, Ungarn) (sag C-126/18) ved afgørelser af 2. januar 2018 og 3. januar 2018, indgået til Domstolen henholdsvis den 8. januar 2018 og 16. februar 2018, i sagerne

**Sole-Mizo Zrt.** (sag C-13/18)

**Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.** (sag C-126/18)

mod

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne P.G. Xuereb og T. von Danwitz (refererende dommer),

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. juni 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Sole-Mizo Zrt. ved ügyvéd L. Maklári,
- Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. ved ügyvéd L. Maklári,

\* Processprog: ungarsk.

- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede,
  - Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og A. Sipos, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. september 2019, afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EU-retten vedrørende retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-retten.
- 2 Anmodningerne er blevet indgivet i forbindelse med to tvister mellem henholdsvis Sole-Mizo Zrt. (sag C-13/18) og Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (sag C-126/18) på den ene side og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet for den nationale told- og skattemyndighed, Ungarn) på den anden side vedrørende de materielle og processuelle betingelser for tilbagebetaling til en afgiftspligtig person af overskydende merværdiafgift (moms), som ikke kunne søges tilbagebetalt inden for en rimelig frist på grund af en betingelse fastsat i en medlemsstats lovgivning, som senere af Domstolen blev erklæret i strid med EU-retten.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

- 3 Artikel 183 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) fastsætter:

»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.«

#### *Ungarsk ret*

#### *Momsloven*

- 4 § 186, stk. 2, i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift) (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI.16.)), herefter »momsloven«) betingede tilbagebetaling af overskydende fradragberettiget moms af den fulde betaling af den skyldige modydelse, inklusive moms, for den transaktion, der bevirker den fradragberettigede moms' indtræden (den såkaldte betingelse om »betalt modydelse«). Ved manglende betaling skal det overskydende beløb overføres til den følgende afgiftsperiode.
- 5 I dom af 28. juli 2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530), fastslog Domstolen i det væsentlige, at momslovens § 186, stk. 2, var i strid med momsdirektivets artikel 183.

- 6 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (lov nr. CXXIII af 2011 om ændring med henblik på harmonisering af lovgivningen af lov nr. CXXVII af 2007 om moms og om regulering af den særlige procedure for anmodning om tilbagebetaling af moms, herefter »ændringsloven«) ophævede med virkning fra den 27. september 2011 momslovens § 186, stk. 2-4. Den giver fra dette tidspunkt mulighed for tilbagebetaling af den fradragsberettigede moms, uden at det er nødvendigt at afvente betaling af modydelsen for den transaktion, der bevirker den fradragsberettigede moms' indtræden.

#### *Skatteprocesloven*

- 7 § 37 i az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om skatteproces, herefter »skatteprocesloven«) bestemmer i stk. 4 og 6:

»4. Fristen for betalingen af skyldig budgetstøtte, der skal betales til en afgiftspligtig person, er omfattet af bilagene til denne lov eller en særlov. Budgetstøtte eller moms, der kræves tilbagebetalt, skal betales inden 30 dage efter modtagelsen af anmodningen (angivelsen), men ikke inden fristens udløb, som forlænges til 45 dage i tilfælde, hvor den moms, der skal tilbagebetales, overstiger 500 000 [ungarske] forint [HUF)]. [...]

[...]

6. I tilfælde af for sen betaling betaler skatte- og afgiftsmyndigheden for hver dags forsinkelse renter svarende til morarentesatsen. [...]

- 8 Denne lovs § 124/C har følgende ordlyd:

»(1) Når Alkotmánybíróság [(forfatningsdomstol, Ungarn)], Kúria [(øverste domstol, Ungarn)] eller Den Europæiske Unions Domstol med tilbagevirkende kraft fastslår, at en retsforordning, der fastsætter en afgiftspligt, er i strid med grundloven eller med en bindende retsakt fra Den Europæiske Union eller, hvis det drejer sig om et kommunalt regulativ, med enhver anden retsregel, og denne retsafgørelse skaber en ret til tilbagebetaling for den afgiftspligtige person, foretager afgiftsmyndigheden i første instans tilbagebetaling på denne sidstnævntes anmodning – ifølge de angivne betingelser i den omhandlede afgørelse – i overensstemmelse med bestemmelserne i nærværende bestemmelse.

(2) Den afgiftspligtige person kan indgive sin anmodning skriftligt til skatte- og afgiftsmyndigheden inden for en frist på 180 dage fra offentliggørelsen eller bekendtgørelsen af afgørelsen fra Alkotmánybíróság [(forfatningsdomstol)], Kúria [(øverste domstol)] eller Den Europæiske Unions Domstol; ingen begæring om fristforlængelse vil blive tilladt efter udløbet af denne frist. Skatte- og afgiftsmyndigheden afviser anmodningen, hvis retten til at kræve tilbagebetaling er forældet på datoen for offentliggørelsen eller bekendtgørelsen af afgørelsen.

[...]

(6) Hvis den afgiftspligtige persons ret til tilbagebetaling er berettiget, skal skatte- og afgiftsmyndigheden – på tidspunktet for tilbagebetalingen – betale renter af den afgift, som skal tilbagebetales, svarende til nationalbankens basisrentesats og regnet fra datoen for betalingen af afgiften indtil datoen, hvor afgørelsen om tilbagebetaling blev endelig. Tilbagebetalingen forfalder på den dato, hvor afgørelsen herom blev endelig, og skal være foretaget senest 30 dage efter den forfaldt til betaling. Bestemmelserne vedrørende betaling af budgetstøtte finder tilsvarende anvendelse på tilbagebetalingen, der er omfattet af denne bestemmelse med undtagelse af § 37, stk. 6.«

9 Nævnte lovs § 124/D, stk. 1-3, har følgende ordlyd:

»(1) For så vidt som nærværende bestemmelse ikke fastsætter andet herom, finder bestemmelserne i § 124/C anvendelse på tilbagebetalingskrav, der er fremsat på grundlag af retten til at fradrage moms.

(2) Den afgiftspligtige person kan gøre den i stk. 1 nævnte ret gældende ved hjælp af en berigtigende angivelse – som indgives inden for en frist på 180 dage fra offentliggørelsen eller bekendtgørelsen af afgørelsen fra Alkotmánybíróság [(forfatningsdomstol)], Kúria [(øverste domstol)] eller Den Europæiske Unions Domstol – af angivelsen eller angivelser svarende til afgiftsåret eller afgiftsårene, hvor den omhandlede fradragsret opstod. Ingen begæring om fristforlængelse vil blive imødekommet efter udløbet af denne frist.

(3) Hvis den opgørelse, som er berigtiget i den berigtigende angivelse, viser, at den afgiftspligtige person har ret til tilbagebetaling enten som følge af nedsættelsen af den afgift, den pågældende skal betale, eller stigningen i det tilgodehavende beløb [...] anvender skatte- og afgiftsmyndigheden en rentesats svarende til nationalbankens basisrente på tilbagebetalingsbeløbet, beregnet for perioden mellem den af den berigtigende angivelses fastsatte betalingsdag i den omhandlede angivelse eller de omhandlede angivelser eller fristen – eller datoen for betalingen af afgiften, hvis dette tidspunkt er senere – og datoen, på hvilken den berigtigende angivelse indgives. Tilbagebetalingen – der er omfattet af bestemmelserne vedrørende budgetstøtte – skal foretages senest 30 dage efter indgivelsen af den berigtigende angivelse.«

10 Skatteproceslovens § 164, stk. 1, bestemmer:

»Retten til beregningen af afgiften udløber fem år efter den sidste dag i kalenderåret, hvor angivelsen eller anmeldelsen vedrørende denne afgift skulle have været foretaget eller i mangel af sådan angivelse eller anmeldelse, hvor afgiften skulle have været betalt. Medmindre andet er fastsat ved lov, forældes retten til at anmode om budgetstøtte og retten til tilbagebetaling af overbetalinger fem år efter den sidste dag i kalenderåret, hvor retten til at anmode om støtte eller tilbagebetaling indtrådte.«

11 Denne lovs § 165, stk. 2, bestemmer:

»Morarentesatsen pr. kalenderdag svarer til 1/365 af to gange nationalbankens basisrentesats, som er gældende på datoen for dens anvendelse. Morarenter kan ikke i sig selv give anledning til pålæggelse af morarenter. Den centrale skatte- og afgiftsmyndighed pålægger ikke betaling af morarenter for beløb, der er lavere end 2 000 [HUF].«

## **Twisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål**

### ***Sag C-13/18***

12 I kendelse af 17. juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2127, præmis 39), fandt Domstolen, at EU-retten, og navnlig momsdirektivets artikel 183, skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning og en praksis i en medlemsstat, som udelukker betaling af renter af det overskydende fradragsberettigede momsbeløb, som ikke kunne søges tilbagebetalt inden for en rimelig frist på grund af anvendelsen af en national bestemmelse, som er erklæret uforenelig med EU-retten. Domstolen bemærkede imidlertid ligeledes, at i mangel af EU-retlige bestemmelser på området påhviler det medlemsstaterne at fastsætte de nærmere bestemmelser for betaling af sådanne renter, idet ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet skal overholdes.

- 13 Som følge af denne kendelse indførte den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed en administrativ praksis, hvis lovlighed Kúria (øverste domstol) tog stilling til i dom nr. Kfv.I.35.472/2016/5 af 24. november 2016. På grundlag af denne dom traf denne ret en afgørelse (nr. EBH2017.K18) med overskriften »Prøvelse (med hensyn til sats og forældelse) af spørgsmålet om renter af moms påløbet som følge af betalingsbetingelserne« (herefter »principafgørelse nr. 18/2017 fra Kúria«), idet den præciserede de nærmere bestemmelser for beregning af renter af det momsbeløb, hvis tilbagebetaling det ikke var muligt at søge på grund af betingelsen om »betalt modydelse«. Ifølge denne principafgørelse skal der sondres mellem to perioder:
- for perioden fra dagen efter udløbet af fristen for indgivelse af momsangivelse til udløbet af fristen for at indgive den næste angivelse finder skatteproceslovens §§ 124/C og 124/D, som vedrører den situation, hvor Alkotmánybíróság (forfatningsdomstol) eller Kúria (øverste domstol) fastslår, at en regel tilsidesætter en trinøjere national bestemmelse, analog anvendelse, og
  - for perioden fra forfaldsdatoen for den rente, som skatte- og afgiftsmyndigheden skal betale, til den dato, hvor den pågældende skatte- og afgiftsmyndighed faktisk betalte renten, finder skatteproceslovens § 37, stk. 6, anvendelse.
- 14 Den 30. december 2016 indgav Sole-Mizo under henvisning til kendelse af 17. juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2127), til skatte- og afgiftsmyndigheden en anmodning om betaling af renter af den overskydende fradragsberettigede moms, som ikke var blevet tilbagebetalt på grund af betingelsen om »betalt modydelse«. Denne anmodning vedrørte renter for forskellige afgiftsperioder fra december 2005 til juni 2011. Der blev ligeledes krævet morarenter for den forsinkede betaling af disse renter.
- 15 Skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans gav ved afgørelse af 3. marts 2017 delvist Sole-Mizo medhold i dette krav og bestemte, at der til Sole-Mizo skulle ske betaling af renter beregnet efter en sats svarende til den ungarske nationalbanks basisrentesats, nemlig et beløb på 99 630 000 HUF (ca. 321 501 EUR), men gav ikke medhold, for så vidt som kravet vedrørte betaling af morarenter beregnet efter en sats svarende til den dobbelte sats af den ungarske nationalbanks basisrentesats på grund af den forsinkede betaling af disse renter.
- 16 Ved afgørelse af 19. juni 2017, truffet efter en forvaltningsretlig klage indgivet af Sole-Mizo, omgjorde skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans denne afgørelse og bestemte, at der skulle ske betaling af renter af det overskydende fradragsberettigede momsbeløb, som ikke kunne søges tilbagebetalt på grund af betingelsen om »betalt modydelse« svarende til et beløb på 104 165 000 HUF (ca. 338 891 EUR). Det beløb, der skulle betales i form af disse renter, blev beregnet på grundlag af skatteproceslovens §§ 124/C og 124/D efter en sats svarende til den ungarske nationalbanks basisrentesats.
- 17 Sole-Mizo anlagde sag ved den forelæggende ret i sag C-13/18 til prøvelse af afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans, idet selskabet gjorde gældende, at det beløb, der skulle betales i renter af det overskydende fradragsberettigede momsbeløb, som ikke kunne søges tilbagebetalt på grund af betingelsen om »betalt modydelse«, ligeledes skulle beregnes efter en sats svarende til den dobbelte sats af den ungarske nationalbanks basisrentesats i henhold til skatteproceslovens § 37, stk. 6.
- 18 Denne ret ønsker oplyst, hvorvidt de nærmere bestemmelser for beregningen af renter af momsbeløbet, således som de er fastlagt ved principafgørelse nr. 18/2017 fra Kúria, er forenelige med EU-retten og navnlig med ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.

19 På denne baggrund har Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged, Ungarn) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er en medlemsstats praksis – hvorefter der i forbindelse med en undersøgelse af de relevante bestemmelser om morarenter tages udgangspunkt i en antagelse om, at den nationale afgiftsmyndighed ikke har begået en overtrædelse (undladelse), dvs. at den ikke har misligholdt betalingen af den ikke-refunderbare [moms] på de afgiftspligtiges ubetalte køb, fordi den nationale lovgivning, der var i strid med fællesskabsretten, var gældende på tidspunktet for den nationale afgiftsmyndigheds afgørelse, og Domstolen først efterfølgende konstaterede, at det deri fastlagte krav ikke var i overensstemmelse med [EU-]retten – forenelig med [EU-]rettens bestemmelser, bestemmelserne i [momsdirektivet] (navnlige direktivets artikel 183) og med effektivitetsprincippet, princippet om direkte virkning og ækvivalensprincippet?
- 2) Er en medlemsstats praksis, hvorefter der i forbindelse med en undersøgelse af de relevante bestemmelser om [renter] sondres mellem, hvorvidt den nationale afgiftsmyndighed ikke tilbagebetalte afgiften under overholdelse af de på daværende tidspunkt gældende nationale bestemmelser – som i øvrigt var i strid med [EU-]retten – eller om den gjorde dette under tilsidesættelse af disse bestemmelser, og som – for så vidt angår de påløbne renter på den moms, hvis tilbagebetaling ikke kunne søges inden for en rimelig frist som følge af et krav i den nationale ret, som Domstolen havde erklæret uforeneligt med EU-retten – fastlægger to adskilte perioder, i overensstemmelse med [EU-]retten, navnlig momsdirektivets bestemmelser (navnlige artikel 183) og ækvivalensprincippet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, således at
  - de afgiftspligtige i den første periode kun har ret til at opkræve morarenter svarende til [national]bankens basisrente, i betragtning af at den ungarske lovgivning, der var i strid med [EU-]retten, stadig var gældende på daværende tidspunkt, og de ungarske afgiftsmyndigheder derfor ikke handlede ulovligt ved ikke at give tilladelse til inden for en rimelig frist at betale den moms, der fremgik af fakturaerne, hvorimod
  - der i den anden periode skal betales en rente svarende til det dobbelte af [national]bankens basisrente – som i øvrigt finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling i henhold til den pågældende medlemsstats lovgivning – udelukkende for så vidt angår den forsinkede betaling af morarenterne for den første periode?
- 3) Skal momsdirektivets artikel 183 fortolkes således, at ækvivalensprincippet er til hinder for en medlemsstats praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden for så vidt angår den moms, der ikke er tilbagebetalt, kun betaler en rente svarende til [national]bankens (simple) basisrente, hvis EU-retten er blevet tilsidesat, mens der betales en rente svarende til det dobbelte af [national]bankens basisrente, hvis den nationale ret er blevet tilsidesat?«

### *Sag C-126/18*

20 Den 30. december 2016 indgav Dalmandi Mezőgazdasági til skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans en anmodning om betaling af renter af den overskydende fradragsberettigede moms, som ikke var blevet tilbagebetalt inden for en rimelig frist mellem 2005 og 2011 på grund af betingelsen om »betalt modydelse«. Det krævede beløb var på 74 518 800 HUF (ca. 240 515 EUR). Ved beregningen af de krævede renter var der i kravet medregnet hele perioden fra udløbet af tilbagebetalingsfristen for hver relevant afgiftsperiode til udløbet af tilbagebetalingsfristen for den afgiftsperiode, hvori ændringsloven blev vedtaget, dvs. i den foreliggende sag den 5. december 2011. Med henblik på beregningen heraf var der i kravet anvendt en sats svarende til den dobbelte af den ungarske nationalbanks basisrentesats i henhold til skatteproceslovens § 37, stk. 6. Dalmandi Mezőgazdasági

anmodede endvidere om betaling af supplerende renter for perioden fra den 5. december 2011, og indtil effektiv betaling sker, ligeledes ved anvendelse af den sats, der er fastsat i skatteproceslovens § 37, stk. 6.

- 21 Ved afgørelse af 10. marts 2017 tog skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans delvist dette krav til følge og tilkendte Dalmandi Mezőgazdasági renter svarende til i alt 34 673 000 HUF (ca. 111 035 EUR) for så vidt angik den overskydende fradragsberettigede moms, der var uberettiget tilbageholdt, for perioden fra fjerde kvartal 2005 til tredje kvartal 2011 i henhold til skatteproceslovens § 124/D, stk. 3. Den øvrige del af kravet blev ikke taget til følge.
- 22 Afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans var støttet på de principper, der var opstillet i principafgørelse nr. 18/2017 fra Kúria. For det første anvendte skatte- og afgiftsmyndigheden ved fastsættelsen af rentekravets størrelse skatteproceslovens §§ 124/C og 124/D, der foreskriver anvendelsen af en sats svarende til den ungarske nationalbanks basisrente. For det andet var denne myndighed af den opfattelse, at der ikke var grundlag for Dalmandi Mezőgazdasági krav om betaling af morarenter, eftersom Dalmandi Mezőgazdasági hverken havde indgivet et særligt tilbagebetalingskrav eller en momsangivelse med krav om tilbagebetaling. For det tredje afviste skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans Dalmandi Mezőgazdasági rentekrav for 2005 efter at have fastslået, at kravet var forældet for så vidt angik dette års første tre kvartaler.
- 23 Ved afgørelse af 12. juni 2017 nedsatte skatte- og afgiftsmyndigheden i anden instans, hvortil Dalmandi Mezőgazdasági havde indgivet administrativ klage, det beløb, som denne var tilkendt i rente af det overskydende fradragsberettigede momsbeløb, som ikke kunne søges tilbagebetalt på grund af betingelsen om »betalt modydelse«, til 34 259 000 HUF (ca. 111 527 EUR). I overensstemmelse med principafgørelse nr. 18/2017 fra Kúria blev disse renter beregnet i henhold til skatteproceslovens §§ 124/C og 124/D efter en sats svarende til den ungarske nationalbanks basisrente. Den tilkendte endvidere morarenter svarende til 7 000 HUF (ca. 22 EUR) for overskridelse af fristen for behandling af kravet, beregnet fra den 9. marts 2017, og opretholdt i øvrigt afgørelsen fra førsteinstansmyndigheden.
- 24 Dalmandi Mezőgazdasági har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret. Dalmandi Mezőgazdasági har navnlig gjort gældende, at principafgørelse nr. 18/2017 fra Kúria er i strid med ækvivalensprincippet, effektivitetsprincippet og princippet om direkte virkning i EU-retten.
- 25 På denne baggrund har Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szekszárd, Ungarn) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er en medlemsstats retspraksis – hvorefter der i forbindelse med en undersøgelse af de relevante bestemmelser om morarenter tages udgangspunkt i en antagelse om, at den nationale afgiftsmyndighed ikke har begået en overtrædelse (undladelse), dvs. at den ikke har misligholdt betalingen af den ikke-refunderbare moms [...] på de afgiftspligtiges ubetalte køb, fordi den nationale lovgivning, der var i strid med [EU]-retten, var gældende på tidspunktet for den nationale afgiftsmyndigheds afgørelse, og Domstolen først efterfølgende konstaterede, at det deri fastlagte krav ikke var i overensstemmelse med EU-retten – forenelig med [EU]-rettens bestemmelser, bestemmelserne i [momsdirektivet] (navnlig direktivets artikel 183), med effektivitetsprincippet, princippet om direkte virkning og ækvivalensprincippet? National praksis accepterede således anvendelsen af dette krav, som er fastsat i de nationale bestemmelser, og som var i strid med EU-retten som værende næsten i overensstemmelse med gældende ret, indtil den nationale lovgiver ophævede det formelt.
- 2) Er en medlemsstats lovgivning og praksis, hvorefter der i forbindelse med en undersøgelse af de relevante bestemmelser om [renter] sondres mellem, hvorvidt den nationale afgiftsmyndighed ikke tilbagebetalte afgiften under overholdelse af de på daværende tidspunkt gældende nationale bestemmelser – som i øvrigt var i strid med EU-retten – eller om den gjorde dette under

tilsidesættelse af disse bestemmelser, og som – for så vidt angår de påløbne renter på den moms, hvis tilbagebetaling ikke kunne søges inden for en rimelig frist som følge af et krav i den nationale ret, som Domstolen havde erklæret uforeneligt med EU-retten – fastlægger to adskilte perioder, i overensstemmelse med EU-retten, navnlig momsdirektivets bestemmelser (særligt henset til artikel 183) og ækvivalensprincippet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, således at

- de afgiftspligtige i den første periode kun har ret til at opkræve morarenter svarende til [national]bankens basisrente, i betragtning af at den ungarske lovgivning, der var i strid med EU-retten, stadig var gældende på daværende tidspunkt, og de ungarske afgiftsmyndigheder derfor ikke handlede ulovligt ved ikke at give tilladelse til inden for en rimelig frist at betale den moms, der fremgik af fakturaerne, hvorimod
  - der i den anden periode skal betales en rente svarende til det dobbelte af [national]bankens basisrente – som i øvrigt finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling i henhold til den pågældende medlemsstats lovgivning – udelukkende for så vidt angår den forsinkede betaling af morarenterne for den første periode?
- 3) Er en medlemsstats praksis, hvorefter starttidspunktet for beregningen af morarenter (sammensatte renter eller renters rente), som er påløbne i henhold til medlemsstatens bestemmelser om morarenter af en afgift, der er tilbageholdt i strid med EU-retten (renter af moms, i dette tilfælde standardsatsen), ikke fastsættes til det oprindelige forfaldstidspunkt for renterne af moms (standardsatsen), men derimod til et senere tidspunkt, hvor der særligt tages hensyn til, at et krav om betaling af renter af afgifter, som i strid med EU-retten er tilbageholdt eller ikke tilbagebetalt, er en subjektiv rettighed, der følger direkte af EU-retten selv, i overensstemmelse med EU-retten, momsdirektivets artikel 183 og effektivitetsprincippet?
  - 4) Er en medlemsstats praksis, hvorefter den afgiftspligtige skal fremsætte en selvstændig anmodning ved krav om renter, der er påløbne som følge af afgiftsmyndighedens forsinkede betaling, mens kravet om betaling af morarenter i andre tilfælde ikke kræver en sådan selvstændig anmodning, fordi renterne indrømmes af egen drift, forenelig med EU-retten, momsdirektivets artikel 183 og effektivitetsprincippet?
  - 5) Såfremt det fjerde spørgsmål besvares bekræftende, ønskes oplyst, om en medlemsstats praksis, hvorefter sammensatte renter (renters rente) alene kan indrømmes for en forsinket betaling af renter af en afgift, der er opkrævet i strid med EU-retten som fastslået af Domstolen (renter af moms, i dette tilfælde af standardsatsen), såfremt den afgiftspligtige fremsætter en ekstraordinær anmodning, hvorved der ikke konkret fremsættes krav om betaling af renter, men af den afgift af ubetalte køb, som mangler på netop det tidspunkt, hvor den medlemsstats bestemmelse, der er i strid med EU-retten, hvorefter moms skulle tilbageholdes som følge af denne manglende betaling, fraviges i national ret, selv om de renter af moms, der ligger til grund for det krav om sammensatte renter, allerede er påløbne, for så vidt som det vedrører angivelsesperioderne forud for den ekstraordinære anmodning, og endnu ikke er betalt, er forenelig med EU-retten, momsdirektivets artikel 183 og effektivitetsprincippet?
  - 6) Såfremt det femte spørgsmål besvares bekræftende, ønskes oplyst, om en medlemsstats praksis, som indebærer en fortabelse af retten til at opkræve sammensatte renter (renters rente) for forsinket betaling af renter af en afgift, der som fastslået af Domstolen er opkrævet i strid med EU-retten (renter af moms, i dette tilfælde af standardsatsen), i forbindelse med krav om renter af moms, som ikke var genstand for den momsangivelsesperiode, der var påvirket af den forældelsesfrist, som var fastsat for fremsættelsen af en ekstraordinær anmodning, da disse renter påløb senere, er forenelig med EU-retten, momsdirektivets artikel 183 og effektivitetsprincippet?



- 7) Er en medlemsstats praksis, hvorefter den afgiftspligtige endeligt hindres i at kræve renter af en afgift, der er opkrævet i henhold til en national lovgivning, som efterfølgende er erklæret uforenelig med [EU-]retten, og som indeholdt et forbud mod at opkræve moms af bestemte ubetalte køb (navnlig i betragtning af effektivitetsprincippet og kravet om renter af uberettiget ikke-tilbagebetalte afgifters karakter af en subjektiv rettighed), forenelig med EU-retten og momsdirektivets artikel 183, således at
- et krav om renter [i medfør af denne praksis] ikke fandtes begrundet, da [tilbagebetalingen] af afgiften kunne fuldbyrdes, idet det anførtes, at den bestemmelse, der efterfølgende blev erklæret uforenelig med EU-retten, var gældende (fordi der ikke forelå forsinkelse, og afgiftsmyndigheden blot anvendte gældende ret)
  - og derefter under påberåbelse af forældelse, da den bestemmelse, som var erklæret uforenelig med EU-retten, og som begrænsede retten til tilbagebetaling, blev ophævet i national ret?
- 8) Er en medlemsstats praksis, hvorefter muligheden for at kræve de morarenter, der skal betales af renter af moms (standardsatsen), som tilkommer den afgiftspligtige for den afgift, der ikke var tilbagebetalt, da den kunne fuldbyrdes – oprindeligt som følge af en national bestemmelse, der efterfølgende blev erklæret uforenelig med EU-retten – med henblik på hele perioden fra 2005 til 2011, afhænger af, om den afgiftspligtige nu befinder sig i en situation, hvor han kan kræve tilbagebetaling af moms for den periode for angivelse af denne afgift, hvori en bestemmelse, der var uforenelig med EU-retten, blev ophævet i national ret (september 2011), selv om betaling af renterne af moms (standardsatsen) hverken var sket inden dette tidspunkt eller skete senere, inden kravet gjordes gældende for den nationale retsinstans, forenelig med EU-retten, momsdirektivets artikel 183 og effektivitetsprincippet?«
- 26 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 12. marts 2018 er sagerne C-13/18 og C-126/18 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

### **Om Domstolens kompetence**

- 27 Den ungarske regering har gjort gældende, at anmodningerne om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling. Ifølge denne regering tilkommer det ikke Domstolen at tage stilling til de spørgsmål, der er rejst i forbindelse med hovedsagerne, om betaling af renter, hvor satsen, beregningen og de nærmere processuelle bestemmelser herfor ikke er reguleret af EU-retten, men af national ret.
- 28 Med sin argumentation har den ungarske regering i realiteten anfægtet Domstolens kompetence til at besvare de forelagte spørgsmål.
- 29 Når en sag er indbragt for Domstolen i henhold til artikel 267 TEUF, har denne kompetence til at træffe afgørelse om fortolkningen af traktaterne og om gyldigheden og fortolkningen af retsakter udstedt af Unionens institutioner. Selv om det i denne henseende ikke tilkommer Domstolen at afgøre, om nationale retsregler er forenelige med EU-retten, eller til at fortolke nationale ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser, er Domstolen dog beføjet til at forsyne de forelæggende retter med alle under EU-retten henhørende fortolkningsbidrag, som kan gøre det muligt for disse retter at vurdere spørgsmålet om en sådan forenelighed med henblik på bedømmelsen af de sager, der er indbragt for dem (dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).
- 30 I de foreliggende sager skal det bemærkes, at medlemsstaterne er forpligtede til med renter at tilbagebetale de afgiftsbeløb, som er opkrævet i strid med EU-retten. Selv om det, i mangel af EU-retlige bestemmelser, tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte

betingelserne for, hvordan sådanne renter skal betales, herunder rentesatsen og metoden til beregning af disse renter, skal disse betingelser dog overholde ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet samt princippet om afgiftsneutralitet (jf. i denne retning dom af 18.4.2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, præmis 22 og 23, og af 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 22, 23 og 25 og den deri nævnte retspraksis).

- 31 Med deres spørgsmål ønsker de forelæggende retter oplyst, hvorledes EU-retten skal fortolkes, og nærmere bestemt hvorledes de af EU-rettens principper, der er nævnt i nærværende doms foregående præmis, skal fortolkes, hvilket henhører under Domstolens kompetence.
- 32 Under disse omstændigheder må det fastslås, at Domstolen har kompetence til at besvare de spørgsmål, som de forelæggende retter har forelagt.

### Om de præjudicielle spørgsmål

#### *Det første til det tredje spørgsmål i sag C-13/18 samt det første og det andet spørgsmål og første del af det syvende spørgsmål i sag C-126/18*

- 33 Med det første til det tredje spørgsmål i sag C-13/18 samt det første, det andet spørgsmål og første del af det syvende spørgsmål i sag C-126/18, der skal behandles samlet, ønsker de forelæggende retter nærmere bestemt oplyst, om EU-retten og navnlig momsdirektivets artikel 183 samt effektivitetsprincippet, ækvivalensprincippet, princippet om direkte virkning og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en praksis i en medlemsstat som den i hovedsagerne omhandlede, hvorefter renter af den overskydende fradragsberettigede moms, som denne stat i strid med EU-retten har tilbageholdt ud over en rimelig frist, beregnes ved anvendelse af en sats svarende til den ungarske nationalbanks basisrentesats.
- 34 Det fremgår i denne henseende af Domstolens praksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-rettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved EU-rettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har givet af disse. Medlemsstaterne er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, som er opkrævet i strid med EU-retten (dom af 19.7.2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Domstolen har ligeledes fastslået, at i et tilfælde, hvor en medlemsstat har opkrævet skatter i strid med EU-rettens regler, har borgerne desuden ikke blot ret til tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, men også af beløb, der er betalt til denne stat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat. Dette omfatter også det tab, der følger af, at pengebeløb ikke har været til rådighed som følge af skatteopkrævning i form af forskudsskat (dom af 19.7.2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 Det fremgår af denne retspraksis, at der af EU-retten kan udledes et princip om, at medlemsstaterne er forpligtede til at tilbagebetale de afgiftsbeløb, som er opkrævet i strid med EU-retten, med renter (dom af 19.7.2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 I mangel af EU-retlige bestemmelser tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for, hvordan sådanne renter skal betales, herunder rentesatsen og metoden til beregning af disse renter (simple renter eller renters rente). Disse betingelser skal dog overholde ækvivalens- og effektivitetsprincippet, dvs. de ikke må være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende krav på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk umuligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU's retsorden (dom af 19.7.2012,

Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis). De nævnte betingelser skal endvidere overholde princippet om afgiftsneutralitet (dom af 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

- 38 I de foreliggende sager ønsker de forelæggende retter for det første oplyst, om skatte- og afgiftsmyndighedens praksis, som støttes på principafgørelse nr. 18/2017 fra Kúria, er forenelig med ækvivalensprincippet, for så vidt som denne praksis indebærer, at renter af de overskydende fradragsberettigede momsbeløb, som ikke har kunnet søges tilbagebetalt på grund af betingelsen om »betalt modydelse«, beregnes i henhold til skatteproceslovens §§ 124/C og 124/D, og ikke på grundlag af denne lovs § 37, stk. 4 og 6.
- 39 Ifølge oplysningerne i forelæggelsesafgørelserne fastsætter skatteproceslovens §§ 124/C og 124/D, at den gældende rentesats for beløb, der skal tilbagebetales til den afgiftspligtige person, efter afsigelse af en afgørelse fra Domstolen, Alkotmánybíróság (forfatningsdomstol) eller Kúria (øverste domstol), hvorved det fastlås, at en national retsregel, der fastsætter en afgiftspligt, er i strid med EU-retten eller den ungarske grundlov eller, hvis der er tale om en kommunal bekendtgørelse, er i strid med en anden retsforskrift, svarer til den ungarske nationalbanks basisrente. Ifølge disse samme oplysninger fastsætter skatteproceslovens § 37, stk. 6, at der skal anvendes en sats svarende til den dobbelte af den ungarske nationalbanks basisrente, dersom myndigheden ikke betaler den moms, som kræves tilbagebetalt, inden for 30 eller 45 dage fra modtagelsen af anmodningen om tilbagebetaling.
- 40 Det tilkommer i sidste ende de forelæggende retter, som er de eneste, der har direkte kendskab til procedurerne for sagsanlæg mod staten med påstand om tilbagebetaling, at efterprøve, om de procedurer, der i national ret skal sikre, at de rettigheder, borgerne har i henhold til EU-retten, beskyttes, er i overensstemmelse med dette princip, og undersøge såvel formålet med som de væsentligste momenter ved søgsmålet på grundlag af national ret, som hævdes at være et tilsvarende søgsmål. Herved skal de nationale retter efterprøve, om søgsmålene ligner hinanden ud fra sagsgenstanden, søgsmålsgrundlaget og de væsentligste momenter (dom af 19.7.2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 31).
- 41 Med forbehold for denne efterprøvelse, som påhviler de forelæggende retter, skal det bemærkes, at anvendelsen af den rente, som er fastsat i skatteproceslovens §§ 124/C og 124/D, synes at ske på baggrund af en dom fra Domstolen eller en højere national retsinstans, hvorved det med tilbagevirkende kraft fastlås, at en national retsregel, der pålægger en afgiftspligt, er i strid med en højere retsregel. Derimod synes denne lovs § 37, stk. 4 og 6, at vedrøre en situation, hvor myndigheden ikke har imødekommet et krav om tilbagebetaling af moms inden for den fastsatte frist. Det er følgelig skatte- og afgiftsmyndighedens manglende overholdelse af den frist, inden for hvilken den skal tilbagebetale et beløb, som den var skyldig at betale, der sanktioneres ved denne bestemmelse.
- 42 Det skal tilføjes, og således som Europa-Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, at mens den morarente, der er fastsat i nævnte lovs § 37, stk. 6, synes at finde anvendelse på en periode efter tidspunktet for den afgiftspligtige persons anmodning om betaling af et skyldigt beløb, synes den rente, der er fastsat i denne lovs §§ 124/C og 124/D, bl.a. at finde anvendelse på perioden forud for en sådan anmodning. Således synes skatteproceslovens §§ 124/C og 124/D samt dens § 37, stk. 4 og 6, ikke at have samme genstand og grundlag, hvilket det imidlertid tilkommer de forelæggende retter at efterprøve.
- 43 For det andet kræver effektivitetsprincippet, at de nationale regler om beregning af eventuelle skyldige renter i tilfælde af et krav om tilbagebetaling af den overskydende fradragsberettigede moms, der tilbageholdes i strid med EU-retten, ikke må fratage den afgiftspligtige person en passende kompensation for det tab, der er opstået som følge af den manglende rådighed over de pågældende beløb (jf. i denne retning dom af 18.4.2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

- 44 I denne henseende bemærkes, at henset til formålet med betaling af renter af overskydende moms, som medlemsstaten har tilbageholdt i strid med EU-rettens bestemmelser, der tilsigter at kompensere de økonomiske tab, som følger heraf til skade for den afgiftspligtige person på grund af den manglende rådighed over de pågældende beløb, kræver princippet om afgiftsneutralitet, at de nærmere bestemmelser for betaling af renter skal fastlægges på en sådan måde, at den økonomiske byrde af de uberettiget tilbageholdte afgiftsbeløb kan kompenseres (jf. i denne retning dom af 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, præmis 24 og 27, og af 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 24, 25 og 29).
- 45 I de foreliggende sager ønsker de forelæggende retter oplyst, om den i hovedsagerne omhandlede praksis fra skatte- og afgiftsmyndigheden er forenelig med de principper, der er nævnt i de to foregående præmisser i denne dom, henset dels til rentesatsniveauet i skatteproceslovens §§ 124/C og 124/D, dels til den periode, som anvendelsen af disse renter omfatter.
- 46 Med hensyn til denne rentesats bemærkes, at denne lovs §§ 124/C og 124/D fastsætter tilskrivning af renter af overskydende moms til en sats svarende til den ungarske nationalbanks basisrente, der svarer til den rentesats, som nationalbanken anvender på de vigtigste refinansieringstransaktioner. Hvis en afgiftspligtig person skulle låne et beløb svarende til det overskydende fradragsberettigede momsbeløb hos et kreditinstitut for at udligne det likviditetsunderskud, der er opstået som følge af den manglende tilbagebetaling af den overskydende fradragsberettigede moms, der tilbageholdes i strid med EU-retten, skulle vedkommende imidlertid, således som generaladvokaten har anført i punkt 72 og 74 i forslaget til afgørelse, betale en højere rentesats end den ungarske nationalbanks basisrente, som alene er forbeholdt kreditinstitutter.
- 47 Hvad angår den periode, som omfattes af denne rente, fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at den pågældende nationale praksis indebærer, at renter af det overskydende fradragsberettigede momsbeløb, som ikke har kunnet søges tilbagebetalt på grund af betingelsen om »betalt modydelse«, skal tilskrives i momsperioden. I overensstemmelse med principafgørelse nr. 18/2017 fra Kúria påløber disse renter fra dagen efter indgivelsen af momsangivelsen, hvorpå den afgiftspligtige person har angivet den overskydende moms, som skal overføres til den følgende afgiftsperiode på grund af betingelsen om »betalt modydelse«, indtil den sidste dag for indgivelse af den næste momsangivelse.
- 48 Det fremgår i denne henseende af de oplysninger, som Sole-Mizo og Dalmandi Mezőgazdasági har fremlagt for Domstolen, og hvis efterprøvelse påhviler de forelæggende retter, at perioden fra det tidspunkt, hvor størrelsen af renterne af den overskydende fradragsberettigede moms, som ikke kan kræves tilbagebetalt på grund af betingelsen om »betalt modydelse«, fastlægges, til datoen for den effektive betaling af disse renter – en periode, som for disse to virksomheder har en varighed på mellem fem år og næsten elleve år – og i hvilken periode der ikke tilskrives nogen rente for at kompensere den afgiftspligtige person for den pengeforringelse, der sker over tid af værdien af det pågældende beløb.
- 49 En national praksis, som – ved tilbagebetaling, efter krav fra den afgiftspligtige person, af et overskydende fradragsberettiget momsbeløb, der er tilbageholdt i strid med EU-retten – indebærer, at de renter, der tilskrives dette beløb, dels beregnes efter en sats, som er lavere end den sats, som en afgiftspligtig person, der ikke er et kreditinstitut, skal betale for at låne et tilsvarende beløb, dels påløber i en given afgiftsperiode, uden at der påløber rente for at kompensere den afgiftspligtige person for den pengeforringelse, der sker over tid efter denne afgiftsperiode, og indtil effektiv betaling af disse renter sker, kan imidlertid fratage den afgiftspligtige person en passende compensation for det tab, der er opstået som følge af den manglende rådighed over de pågældende beløb, og overholder følgelig ikke effektivitetsprincippet. En sådan praksis kan desuden ikke kompensere for den økonomiske byrde af de uberettiget tilbageholdte afgiftsbeløb, hvilket er i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

- 50 Henset til det ovenstående er det uforholdsmæssigt at behandle de foreliggende spørgsmål med hensyn til princippet om direkte virkning og proportionalitetsprincippet.
- 51 Henset til det ovenstående skal det første til det tredje spørgsmål i sag C-13/18 samt det første og det andet spørgsmål og første del af det syvende spørgsmål i sag C-126/18 besvares med, at EU-retten og navnlig effektivitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for en praksis i en medlemsstat, hvorefter renter af den overskydende fradragsberettigede moms, som denne stat i strid med EU-retten har tilbageholdt ud over en rimelig frist, beregnes under anvendelse af en sats svarende til den ungarske nationalbanks basisrentesats, dels når denne sats er lavere end den sats, som en afgiftspligtig person, der ikke er et kreditinstitut, skal betale for at låne et tilsvarende beløb, dels når renterne af den pågældende overskydende moms påløber i en given afgiftsperiode, uden at der påløber rente for at kompensere den afgiftspligtige person for den pengeforringelse, der sker over tid efter denne afgiftsperiode, og indtil effektiv betaling af disse renter sker.

### *Om anden del af det syvende spørgsmål i sag C-126/18*

- 52 Med anden del af det syvende spørgsmål i sag C-126/18 ønsker den forelæggende ret nærmere oplyst, om EU-retten og navnlig effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en praksis i en medlemsstat, hvorefter krav om betaling af renter af den overskydende moms, der tilbageholdes i henhold til en national bestemmelse, som er erklæret uforenelig med EU-retten, er undergivet en forældelsesfrist på fem år.
- 53 I denne henseende følger det af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 37, at det i mangel af EU-retlige bestemmelser tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for, hvordan renter af afgiftsbeløb, der er opkrævet i strid med EU-retten, skal betales, under overholdelse af bl.a. ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.
- 54 Hvad for det første angår effektivitetsprincippet har Domstolen anerkendt, at det er foreneligt med EU-retten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige, præklusive søgsmålsfrister til beskyttelse af både den berørte afgiftspligtige person og den pågældende myndighed. Sådanne frister kan nemlig ikke antages at gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten, selv om udløbet af disse frister i sagens natur medfører en hel eller delvis afvisning af sagen (dom af 14.6.2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 55 Det fremgår således af Domstolens praksis, at muligheden for at indgive en anmodning om tilbagebetaling af overskydende moms uden fastsættelse af nogen form for frist ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, han har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes (dom af 21.1.2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, præmis 16).
- 56 Domstolen har allerede fastslået, at en national, præklusiv frist på tre år, som regnes fra det tidspunkt, hvor den anfægtede betaling foretages, ikke synes at være urimelig (dom af 11.7.2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2002:435, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 57 I de foreliggende sager fremgår det af forelæggelsesafgørelsen i sag C-126/18, at den i hovedsagerne omhandlede nationale praksis, hvis grundlag er skatteproceslovens § 164, stk. 1, giver en afgiftspligtig person mulighed for at kræve betaling af renter for at kompensere for de tab, som vedkommende har lidt siden sidste afgiftsperiode i 2005 som følge af anvendelsen af betingelsen om »betalt modydelse«. I henhold til denne nationale praksis skal et krav om betaling af renter være indgivet senest den sidste

dag i det femte kalenderår efter ændringslovens ikrafttrædelse den 27. september 2011 – med hvilken der er indført en procedure for tilbagebetaling af den overskydende fradragsberettigede moms, der er tilbageholdt på grund af betingelsen om »betalt modydelse« – dvs. indtil den 31. december 2016.

- 58 Den nævnte nationale praksis synes således at undergive retten til at kræve betaling af renter af den overskydende fradragsberettigede moms, som staten tilbageholder i strid med EU-retten, en forældelsesfrist på fem år, som løber fra ikrafttrædelsesdatoen for den nationale lovgivning, hvorved der indføres en procedure for tilbagebetaling af dette overskydende beløb. Det må således fastslås, at en sådan national praksis overholder de krav, der følger af effektivitetsprincippet.
- 59 Hvad for det andet angår ækvivalensprincippet råder Domstolen ikke over nogen oplysninger, der kan rejse tvivl om, hvorvidt den i hovedsagerne omhandlede praksis er forenelig med dette princip, for så vidt som et krav om betaling af renter er undergivet samme forældelsesfrist på fem år, uanset om kravet støttes på en tilsidesættelse af EU-retten eller på en tilsidesættelse af national ret, og hvor sagsgenstanden og søgsmålsgrundlaget er de samme.
- 60 Henset til det ovenstående skal anden del af det syvende spørgsmål i sag C-126/18 besvares med, at EU-retten og navnlig effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en praksis i en medlemsstat, hvorefter krav om betaling af renter af den overskydende fradragsberettigede moms, der tilbageholdes i henhold til en national bestemmelse, som er erklæret uforenelig med EU-retten, er undergivet en forældelsesfrist på fem år.

### ***Om det tredje og det fjerde spørgsmål i sag C-126/18***

- 61 Med det tredje og det fjerde spørgsmål i sag C-126/18, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten og navnlig momsdirektivets artikel 183 samt effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en praksis i en medlemsstat, hvorefter for det første betaling af morarenter, der er påløbet, fordi skatte- og afgiftsmyndigheden ikke inden for den fastsatte frist har foretaget betaling af et rentekrav, der skyldes i forbindelse med en tilbagebetaling af overskydende moms tilbageholdt i strid med EU-retten, er betinget af, at der er indgivet en særskilt anmodning, mens en sådan rente i andre tilfælde indrømmes af egen drift, og hvorefter denne rente for det andet tilskrives fra udløbet af en frist på 30 eller 45 dage, som myndigheden har til behandlingen af et sådant krav, og ikke fra det tidspunkt, hvor denne overskydende moms er opstået.
- 62 Indledningsvis bemærkes, at disse spørgsmål ikke vedrører de renter, der tilskrives den overskydende fradragsberettigede moms, som tilbageholdes i strid med EU-retten, men de morarenter, der er fastsat i skatteproceslovens § 37, stk. 4 og 6, som finder anvendelse, når myndigheden er i mora med betalingen af beløb, som den afgiftspligtige person har krævet tilbagebetalt. Det fremgår i denne henseende af forelæggelsesafgørelsen i sag C-126/18, at Dalmandi Mezőgazdasági ikke indgav anmodning om tilbagebetaling af renter af dette selskabs overskydende moms for forskellige afgiftsperioder fra december 2005 til juni 2011, straks ved ikrafttrædelsen af ændringsloven, der indførte en procedure for tilbagebetaling af den fradragsberettigede overskydende moms, som den ungarske stat havde tilbageholdt på grund af betingelsen om »betalt modydelse« i 2011, men først den 30. december 2016. Kravet fra Dalmandi Mezőgazdasági om betaling af morarenter i henhold til skatteproceslovens § 37, stk. 6, beregnet fra en dato, der ligger tidligere end indgivelsen af dette krav, og indtil udløbet af myndighedens frist for behandling heraf, blev imidlertid afvist af skatte- og afgiftsmyndigheden med den begrundelse, at når der ikke var indgivet krav, kunne myndigheden ikke være i mora.
- 63 Idet morarenter i henhold til skatteproceslovens § 37, stk. 4 og 6, skal betales, såfremt skatte- og afgiftsmyndigheden er i mora med betaling af en fordring, efter at den afgiftspligtige person har fremsat krav herom, følger betalingen af en sådan rente, således som generaladvokaten har anført i

punkt 100 i forslaget til afgørelse, ikke direkte af forpligtelsen i henhold til EU-retten til at kompensere for det tab, der er opstået som følge af den manglende rådighed over den overskydende moms, der er tilbageholdt i strid med EU-retten, men af myndighedens overskridelse af en processuel frist, som den er underlagt, og som er fastsat i national ret.

- 64 Det forholder sig ikke desto mindre således, at når kravet som i den foreliggende sag skyldes en medlemsstats tilsidesættelse af EU-retten, kræver effektivitetsprincippet, at denne medlemsstat betaler morarenter, når myndigheden er i mora med betalingen af dette krav, idet medlemsstaterne i modsat fald ikke har noget incitament til hurtigst muligt at kompensere for følgerne af denne tilsidesættelse for de afgiftspligtige personer.
- 65 Hvad angår de betingelser, hvorunder sådanne renter skal betales, følger det af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 37, at det i mangel af EU-retlige bestemmelser tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte disse betingelser, under overholdelse af bl.a. ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.
- 66 Hvad angår effektivitetsprincippet, som er det eneste princip, der er genstand for det tredje og det fjerde spørgsmål i sag C-126/18, kan kravet om, at den afgiftspligtige person skal indgive anmodning om, at der skal betales morarenter, såfremt myndigheden er i mora med betaling af en fordring, som er opstået som følge af medlemsstatens tilsidesættelse af EU-retten, ikke i sig selv i praksis gøre det umuligt at udøve retten til tilbagebetaling af den overskydende moms, der er tilbageholdt i strid med EU-retten. Som den ungarske regering har anført, er det med indgivelsen af et sådant krav, at den afgiftspligtige person meddeler skatte- og afgiftsmyndigheden om fordringen imod denne myndighed, og det er dette krav, som giver myndigheden mulighed for at kontrollere fordringen og det retlige grundlag herfor.
- 67 Henset til den procesautonomi, som medlemsstaterne har med henblik på i deres nationale ret at fastsætte de processuelle betingelser for betaling af renter af de afgiftsbeløb, som er opkrævet i strid med EU-retten, er kravet om, at den afgiftspligtige person skal indgive en anmodning om betaling af morarenter, der er påløbet i tilfælde af myndighedens forsinkede betaling af en fordring, der er opstået som følge af medlemsstatens tilsidesættelse af EU-retten, ikke i strid med effektivitetsprincippet.
- 68 En national praksis, hvorefter der skal betales morarente i henhold til national ret, såfremt skatte- og afgiftsmyndigheden er i mora med betalingen af en fordring, efter at den afgiftspligtige person har fremsat krav herom – fra og med udløbet af en frist på 30 eller 45 dage, som skatte- og afgiftsmyndigheden har til behandlingen af dette krav – er følgelig heller ikke i strid med effektivitetsprincippet, uanset om fordringen er opstået i sammenhæng med tilbagebetalingen af overskydende moms, der er tilbageholdt i strid med EU-retten.
- 69 Under disse omstændigheder skal det tredje og det fjerde spørgsmål i sag C-126/18 besvares med, at EU-retten og navnlig effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en praksis i en medlemsstat, hvorefter for det første betaling af morarenter, der er påløbet, fordi skatte- og afgiftsmyndigheden ikke inden for den fastsatte frist har foretaget betaling af et rentekrav, der skyldes i forbindelse med en tilbagebetaling af overskydende moms tilbageholdt i strid med EU-retten, er betinget af, at der er indgivet en særskilt anmodning, mens en sådan rente i andre tilfælde indrømmes af egen drift, og hvorefter denne rente for det andet tilskrives fra udløbet af en frist på 30 eller 45 dage, som myndigheden har til behandlingen af et sådant krav, og ikke fra det tidspunkt, hvor denne overskydende moms er opstået.

### *Om det femte og det sjette spørgsmål i sag C-126/18*

- 70 Idet det femte spørgsmål i sag C-126/18 for det første er stillet for det tilfælde, at Domstolen besvarer det fjerde spørgsmål bekræftende, og det sjette spørgsmål i denne sag for det andet er stillet for det tilfælde, at Domstolen besvarer det femte spørgsmål bekræftende, er det ufornuddent at besvare disse spørgsmål.

### *Om det ottende spørgsmål i sag C-126/18*

- 71 Med det ottende spørgsmål i sag C-126/18 ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten og navnlig momsdirektivets artikel 183 samt effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en praksis i en medlemsstat, hvorefter betaling af morarenter, der er påløbet, fordi skatte- og afgiftsmyndigheden ikke inden for den fastsatte frist har foretaget betaling af et rentekrav, der skyldes i forbindelse med en tilbagebetaling af overskydende moms tilbageholdt i strid med EU-retten, for den periode, hvori dette overskydende beløb er opstået, kun kan ske, hvis den afgiftspligtige persons angivelse for den periode, hvori denne medlemsstat har bragt denne tilsidesættelse af EU-retten til ophør, udviser et overskydende fradragsberettiget momsbeløb.
- 72 Det fremgår i denne henseende af forelæggelsesafgørelsen i sag C-126/18, at Dalmandi Mezőgazdasági modtog betaling for morarenter svarende til et beløb på 7 000 HUF (ca. 22 EUR) for overskridelse af fristen for behandlingen af selskabets krav af 30. september 2016 om betaling af renter af den overskydende moms, der var tilbageholdt i strid med EU-retten, for en periode efter selskabets anmodning, mens skatte- og afgiftsmyndigheden afviste at betale sådanne renter for perioden forud for dets krav. Det er endvidere ubestridt, at dette selskabs angivelse vedrørende den periode, hvori den ungarske stat bragte denne tilsidesættelse af EU-retten til ophør, ikke udviste overskydende fradragsberettiget moms.
- 73 Som det fremgår af nærværende doms præmis 67 og 68, kunne skatte- og afgiftsmyndigheden, uden at tilsidesætte effektivitetsprincippet, imidlertid afvise at betale sådanne morarenter for perioden forud for kravets indgivelse.
- 74 Under disse omstændigheder er det ufornuddent at besvare spørgsmålet om, hvorvidt skatte- og afgiftsmyndigheden, henset til de krav, der følger af dette princip, kunne afvise betaling af sådanne renter for denne samme periode under henvisning til andre grunde, end at selskabet havde indgivet sin anmodning for sent, nemlig at den afgiftspligtige persons angivelse for den periode, hvori den ungarske stat bragte nævnte tilsidesættelse af EU-retten til ophør, ikke udviste overskydende moms.

### **Sagsomkostninger**

- 75 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for de forelæggende retter, tilkommer det disse at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

- 1) **EU-retten og navnlig effektivitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for en praksis i en medlemsstat, hvorefter renter af den fradragsberettigede overskydende merværdiafgift (moms), som denne stat i strid med EU-retten har tilbageholdt ud over en rimelig frist, beregnes ved anvendelse af en sats svarende til den ungarske nationalbanks basisrentesats, dels når denne sats er lavere end den sats, som en afgiftspligtig person, der ikke er et kreditinstitut, skal betale for at låne et**



tilsvarende beløb, dels når renterne af den pågældende overskydende moms påløber i en given afgiftsperiode, uden at der påløber rente for at kompensere den afgiftspligtige person for den pengeforringelse, der sker over tid efter denne afgiftsperiode, og indtil effektiv betaling af disse renter sker.

- 2) EU-retten og navnlig effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en praksis i en medlemsstat, hvorefter krav om betaling af renter af den fradragsberettigede overskydende merværdiafgift, der tilbageholdes i henhold til en national bestemmelse, som er erklæret uforenelig med EU-retten, er undergivet en forældelsesfrist på fem år.
- 3) EU-retten og navnlig effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en praksis i en medlemsstat, hvorefter for det første betaling af morarenter, der er påløbet, fordi skatte- og afgiftsmyndigheden ikke inden for den fastsatte frist har foretaget betaling af et rentekrav, der skyldes i forbindelse med en tilbagebetaling af overskydende merværdiafgift (moms) tilbageholdt i strid med EU-retten, er betinget af, at der er indgivet en særskilt anmodning, mens en sådan rente i andre tilfælde indrømmes af egen drift, og hvorefter denne rente for det andet tilskrives fra udløbet af en frist på 30 eller 45 dage, som myndigheden har til behandlingen af et sådant krav, og ikke fra det tidspunkt, hvor denne overskydende moms er opstået.

Underskrifter