



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

13. oktober 2022*

»Præjudiciel forelæggelse – harmonisering af skatte- og afgiftslovgivningerne – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – salg, der ikke er momspligtige – uretmæssigt faktureret og erlagt moms – leverandørens likvidation – skatte- og afgiftsmyndighedens afslag på at tilbagebetale den uretmæssigt betalte moms til aftageren – effektivitetsprincippet, princippet om afgiftens neutralitet og princippet om forbud mod forskelsbehandling«

I sag C-397/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 25. maj 2021, indgået til Domstolen den 29. juni 2021, i sagen

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M.L. Arastey Sahún, og dommerne F. Biltgen (refererende dommer) og J. Passer,

generaladvokat: T. Čapeta,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. ved ügyvéd Gy. Hajdu,
- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og R. Kissné Berta, som befuldmægtigede,

* Processprog: ungarsk.

- den tjekkiske regering ved O. Serdula, M. Smolek og J. Vlácil, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved K. Talabér-Ritz og V. Uher, 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 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (herefter »Humda«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager ved de nationale told-, skatte- og afgiftsmyndigheder, Ungarn) (herefter »klagedirektoratet«) vedrørende sidstnævntes afslag på Humdas anmodning om at få tilbagebetalt den merværdiafgift (moms), som selskabet ved en fejl var blevet faktureret for en transaktion, der ikke var momspligtig i Ungarn, og som vedrørte et gode beliggende i en anden medlemsstat.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 167 bestemmer:
»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«
- 4 Direktivets artikel 168, litra a), fastsætter:
»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:
a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«
- 5 Momsdirektivets artikel 183 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.

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

Ungarsk ret

- 6 § 2, litra a), i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift) (*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16)) fastsætter følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen:

»Den i nærværende lov fastsatte afgift pålægges:

- a) levering af varer eller tjenesteydelser mod betaling foretaget af den afgiftspligtige person – i denne egenskab – på det nationale område.«

- 7 Den nævnte lovs §39 bestemmer:

»1) Ved levering af tjenesteydelser med nær tilknytning til fast ejendom er leveringsstedet det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.

2) Tjenesteydelser med direkte tilknytning til fast ejendom som omhandlet i stk. 1 omfatter navnlig: tjenester ydet af ejendomsmæglere og sagkyndige inden for fast ejendom, tjenesteydelser vedrørende hotelophold, overførsel af rettigheder til anvendelse af fast ejendom samt forberedelse og koordinering af udførelsen af bygge- og anlægsarbejder.«

- 8 § 64, stk. 3, i adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (lov nr. CL af 2017 om skatteproces) fastsætter følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »skatteprocesloven«):

»Som en undtagelse fra stk. 1, såfremt den afgiftspligtige person ikke har indgivet sin anmodning om tilbagebetaling i en afgiftsangivelse, der bringer likvidationen (forenklet likvidation) eller den frivillige opløsning (forenklet frivillig opløsning) til ophør, skal den moms, der kræves tilbagebetalt, refunderes inden for en frist på 30 dage, der begynder at løbe fra datoen for modtagelsen af afgiftsangivelsen, men under ingen omstændigheder før forfaldsdatoen; denne frist forlænges til 45 dage, når beløbet på den refusionsberettigede moms overstiger 1 mio. [ungarske forint (HUF) (ca. 2 500 EUR)], hvis denne afgiftspligtige person på tidspunktet for indgivelsen af angivelsen har betalt hele beløbet, inklusive afgiften, for den modydelse, der er anført på fakturaen for hver af de transaktioner, der giver ret til overvæltning af momsen – og hvis gennemførelse godtgøres af den faktura (eller de fakturaer), på grundlag af hvilken (eller hvilke) den pågældende udøver sin fradragsret for den pågældende afgiftsperiode – eller hvis vedkommendes gæld inden dette tidspunkt er ophørt i sin helhed på anden vis, og den afgiftspligtige person i sin afgiftsangivelse har erklæret, at den pågældende betingelse er opfyldt. Hvis der inden for denne frist indledes eller er påbegyndt en afgiftskontrol af den afgiftspligtige person, som er genstand for likvidation, i forbindelse med den budgetstøtte, der er ansøgt om, løber fristen for tildeling af budgetstøtte fra den dato, hvor afgørelsen om resultatet af kontrollen bliver endelig. Ved anvendelsen af denne bestemmelse anses modværdien for betalt, hvis tilbageholdelsen udelukkende sker i henhold til en opfyldelsesgaranti, der på forhånd er fastsat i aftalen.«

- 9 Skatteproceslovens § 65, stk. 1, bestemmer:

»I tilfælde af skatte- og afgiftsmyndighedens forsinkede betaling betaler den for hver dags forsinkelse renter til en sats svarende til morarentesatsen. Selv i tilfælde af forsinket betaling skal der imidlertid ikke betales renter, hvis anmodningen (angivelsen) savner retsgrundlag for mere end 30% af det beløb, der er gjort krav på (angivet), eller hvis den manglende betaling skyldes en forsømmelse fra den

afgiftspligtige persons side eller hos den person, der er forpligtet til at afgive de nødvendige oplysninger.»

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 10 Det selskab, i hvis rettigheder Humda indtrådte, benyttede sig af »BHA« Bíró Hűtéstechikai és Acszerkezetgyártó Ipari Kft. (herefter »BHA«) med henblik på at få leveret tjenesteydelser af sidstnævnte i forbindelse med projektet om opførelse af den ungarske pavillon på den verdensudstilling, der blev afholdt i Milano (Italien) i 2015 (herefter »den omhandlede levering af tjenesteydelser«). I forbindelse med disse tjenesteydelser udstedte BHA ni fakturaer inklusive moms for et samlet beløb på 486 620 000 HUF (ca. 1 230 500 EUR). Disse fakturaer blev betalt af det selskab, som Humda efterfulgte, og BHA betalte den fakturerede moms til den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed. I forbindelse med en kontrol konstaterede sidstnævnte, at den pågældende moms i henhold til ungarsk lovgivning ikke skulle have været betalt i Ungarn, eftersom den omhandlede levering af tjenesteydelser vedrørte et gode, der befandt sig i Italien. Den omhandlede moms var derfor blevet faktureret ved en fejl.
- 11 Med henblik på tilbagesøgning af beløbet svarende til den med urette betalte moms indgav Humda en anmodning om tilbagebetaling af et beløb på 126 248 760 HUF (ca. 320 000 EUR), svarende til denne moms, samt om betaling af renter heraf til Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság (told-, skatte- og afgiftsdirektoratet i det nordlige Budapest henhørende under de nationale told-, skatte- og afgiftsmyndigheder, Ungarn). Det er Humdas opfattelse, at selv om det tilkommer dette selskab at anmode fakturaudstederen – der efterfølgende skal berigtige sin situation hos den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed – om tilbagebetaling af det nævnte beløb inden for rammerne af et civilt søgsmål, befinder selskabet sig i det foreliggende tilfælde i den situation, at BHA har været genstand for en retslig likvidationsprocedure, og at Humdas fordring ifølge kuratoren ikke kan inddrives.
- 12 Da såvel denne anmodning som den efterfølgende klage til klagedirektoratet blev afslået, har Humda anlagt sag ved den forelæggende ret, Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn), idet selskabet i det væsentlige har nedlagt påstand om ændring eller annullation af klagedirektoratets afgørelse. Det nævnte søgsmål er ifølge de oplysninger, der er indeholdt i anmodningen om præjudiciel afgørelse, i det væsentlige baseret på Domstolens dom af 26. april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), og af 11. april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327).
- 13 Klagedirektoratet har gjort gældende, at disse domme ikke er relevante, eftersom leveringen af de omhandlede tjenesteydelser i det foreliggende tilfælde ikke blev udført på ungarsk område og ikke gav Humda nogen ret til fradrag. Sidstnævnte havde i øvrigt ikke ønsket at udøve sin fradragsret. I de domme, som dette selskab har påberåbt sig, udtalte Domstolen sig om tjenesteydelsesmodtagerens uretmæssige momsbetaling til tjenesteyderne på grundlag af en faktura, der med urette var blevet udfærdiget på grundlag af de almindelige afgiftsregler, skønt den transaktion, som denne faktura vedrørte, henhørte under ordningen med omvendt betalingspligt. Klagedirektoratet har gjort gældende, at for så vidt som den omhandlede levering af tjenesteydelser ikke er omfattet af anvendelsesområdet for den ungarske momslovgivning, kan den tilbagebetaling, som Humda har anmodet om, ikke imødekommes.

- 14 Den forelæggende ret ønsker i lyset af de nævnte domme oplyst, om de gældende nationale bestemmelser og den nationale administrative praksis er forenelige med momsdirektivet og nærmere bestemt med effektivitetsprincippet, princippet om momsens neutralitet og princippet om forbud mod forskelsbehandling. I denne henseende har den forelæggende ret præciseret, at tilbagesøgningen af den uretmæssigt betalte moms i det foreliggende tilfælde er umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig inden for rammerne af en civilretlig procedure, for så vidt som BHA for det første i mellemtiden har været genstand for en likvidationsprocedure, BHA's kurator for det andet har erklæret, at det ikke er muligt for selskabet at ændre den faktura, som BHA i sin tid udstedte, sidstnævnte for det tredje ikke har anmodet om tilbagebetaling af den uretmæssigt betalte afgift, Humda imidlertid for det fjerde har anlagt et civilt søgsmål mod den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed, det for det femte er ubestridt, at momsen blev indbetalt til statskassen, og enhver mistanke om svig for det sjette er udelukket.
- 15 Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed – såfremt det antages, at Humda har ret til at indgive en anmodning om tilbagebetaling direkte til denne myndighed – er forpligtet til at betale morarenter af det beløb, som er genstand for tilbagebetalingen, og i bekræftende fald, hvilke frister der skal tages i betragtning i denne forbindelse.
- 16 På denne baggrund har Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal bestemmelserne i momsdirektivet, set i lyset af dets generelle principper, navnlig effektivitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet, fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning og national praksis, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden ikke tilbagebetaler momsen hverken til udstederen eller modtageren af fakturaen, når en afgiftspligtig person fejlagtigt udsteder en momsfaktura for en moms fritaget levering og betaler momsen for den pågældende transaktion til statskassen, og modtageren af fakturaen betaler momsen til udstederen af fakturaen?
- 2) Såfremt [Domstolen] besvarer det foregående spørgsmål bekræftende, skal bestemmelserne i momsdirektivet, sammenholdt med direktivets generelle principper, navnlig effektivitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og princippet om forbud mod forskelsbehandling, da fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, der i det i det [første] spørgsmål beskrevne tilfælde på ingen måde giver modtageren af fakturaen mulighed for direkte at rette henvendelse til den nationale skatte- og afgiftsmyndighed med henblik på at anmode om tilbagebetaling af et beløb svarende til den pågældende moms, eller kun i tilfælde, hvor det er uforholdsmæssigt vanskeligt eller umuligt at tilbagesøge den pågældende moms ad anden civilretlig vej, navnlig når udstederen af fakturaen i mellemtiden er blevet opløst?
- 3) Såfremt det foregående spørgsmål besvares bekræftende, er den nationale skatte- og afgiftsmyndighed da forpligtet til at betale renter af den moms, der skal tilbagebetales, og [såfremt dette er tilfældet,] for hvilken periode gælder den, og er denne forpligtelse underlagt de generelle regler for tilbagebetaling af moms?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet spørgsmål

- 17 Med det første og det andet spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet, sammenholdt med effektivitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet, skal fortolkes således, at det er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig person, som en anden afgiftspligtig person har leveret en tjenesteydelse til, ikke direkte hos skatte- og afgiftsmyndigheden kan kræve tilbagebetaling af det beløb, der svarer til den moms, som denne leverandør med urette har faktureret den førstnævnte afgiftspligtige person og indbetalt til statskassen, skønt dette beløb er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at tilbagesøge hos leverandøren som følge af, at sidstnævnte har været genstand for en likvidationsprocedure.
- 18 Indledningsvis skal det bemærkes, at princippet om momsens neutralitet, som udgør kernen i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen, er sikret ved fradragsmekanismen, der tilsigter, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed, og som derfor sikrer, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 1.7.2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis). Det fremgår ganske vist ikke udtrykkeligt af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at Humda havde ret til fradrag for den moms, der var blevet faktureret og erlagt ved en fejl. For så vidt som den forelæggende ret imidlertid i det første og det andet spørgsmål har henvist til princippet om momsens neutralitet, må det – med forbehold af den nævnte rets efterprøvelse heraf – antages, at Humda eller det selskab, som selskabet efterfulgte, havde ret til at fradrage denne moms.
- 19 På denne baggrund skal det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at eftersom momsdirektivet ikke indeholder nogen bestemmelse vedrørende fakturaudstederens berigtigelse af uretmæssigt faktureret moms, tilkommer det principielt medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder der kan ske berigtigelse af denne moms (jf. i denne retning dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 38, og af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 20 For at sikre momsens neutralitet skal medlemsstaterne i deres interne retsorden give mulighed for berigtigelse af enhver uretmæssigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro (dom af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 21 Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at en national lovgivning, hvorefter en leverandør, som fejlagtigt har betalt moms til skatte- og afgiftsmyndighederne, for det første kan anmode om tilbagebetaling heraf, og hvorefter en aftager af tjenesteydelser for det andet kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb over for denne leverandør, er i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet. Et sådant system gør det nemlig muligt for nævnte aftager, som ved en fejl har måttet bære en fejlagtigt faktureret momsbyrde, at opnå tilbagebetaling af uretmæssigt betalte beløb (jf. i denne retning dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 39).

- 22 Hvis tilbagebetalingen af moms bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af leverandørens insolvens, kræver princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet, at medlemsstaterne indfører de instrumenter, som er nødvendige for, at aftageren kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede og betalte afgift, bl.a. ved at rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skatte- og afgiftsmyndighederne (jf. i denne retning dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 41, og af 11.4.2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, præmis 48).
- 23 Domstolen har heraf udledt, at medlemsstaterne skal indføre de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at aftageren kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede afgift, for således at overholde effektivitetsprincippet (dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 41).
- 24 Med forbehold af de indledende betragtninger, der er gjort rede for i nærværende doms præmis 18, kan denne retspraksis overføres på en situation som den i hovedsagen omhandlede. Det fremgår nemlig for det første af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at leveringen af de omhandlede tjenesteydelser vedrørte en fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat end den, hvor momsen blev erlagt ved en fejl. I den sag, der gav anledning til dom af 15. marts 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), var tjenesteydelserne heller ikke momspligtige i den pågældende medlemsstat, for så vidt som de var blevet leveret i en anden medlemsstat. Det fremgår for det andet af den nævnte anmodning, at der i det foreliggende tilfælde hverken foreligger misbrug eller svig, idet tjenesteyderen og aftageren af tjenesteydelserne begge var i god tro. Det følger heraf, at der i hovedsagen – ligesom det var tilfældet i den sag, der gav anledning til den nævnte dom – ikke foreligger nogen risiko for tab af afgiftsindtægter, og det er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for aftageren at opnå tilbagebetaling af den med urette betalte moms fra tjenesteyderen, eftersom denne i mellemtiden har været genstand for en likvidationsprocedure.
- 25 I modsætning til, hvad den ungarske regering har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, kan den omstændighed, at den af dom af 15. marts 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), udledte retspraksis kan overføres på den foreliggende sag, ikke drages i tvivl under henvisning til, at tvisten i hovedsagen ikke vedrører aftagerens fradragsret. I den nævnte dom tog Domstolen nemlig ikke hensyn til en sådan differentiering, men udtalte sig i generelle vendinger. Omstændighederne i den sag, der gav anledning til den nævnte dom, vedrørte desuden – ligesom i det foreliggende tilfælde – en tjenesteydelse, der ikke var momspligtig i den medlemsstat, hvor denne afgift var blevet faktureret, og til hvis statskasse den var blevet indbetalt.
- 26 Det skal imidlertid bemærkes, at medlemsstaterne har ret til at lade de formelle forpligtelser for afgiftspligtige personer være omfattet af sanktioner, som kan anspore de sidstnævnte til at overholde de nævnte forpligtelser, med henblik på at sikre, at momssystemet er velfungerende, og at en administrativ bøde således vil kunne anvendes over for en afgiftspligtig person, hvis anmodning om tilbagebetaling af uretmæssigt betalt moms skyldes den pågældendes egen forsømmelse (dom af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 27 I denne henseende har Domstolen præciseret, at såfremt det godtgøres, at den afgiftspligtige person har handlet forsømmeligt, hvilket det tilkommer de nationale retsinstanser at fastslå, skal den pågældende medlemsstat anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med den nationale lovgivning – gør mindst muligt indgreb i de ved EU-lovgivningen opstillede principper, såsom princippet om momsens neutralitet. Henset til den rolle, som dette

princip spiller i det fælles momssystem, forekommer en sanktion i form af en absolut nægtelse af retten til tilbagebetaling af moms, der fejlagtigt er blevet faktureret og uretmæssigt er blevet betalt, derfor at være uforholdsmæssig (dom af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

- 28 Det skal endvidere bemærkes, at bekæmpelse af svig, afgiftsunndragelse og muligt misbrug ganske vist er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet. Tilsvarende har Domstolen gentagne gange fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer følgelig de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til tilbagebetaling af uretmæssigt faktureret og erlagt moms, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Det fremgår imidlertid af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning, således som den anvendes af de ungarske skatte- og afgiftsmyndigheder, de facto fører til, at aftageren under de omstændigheder, som er beskrevet i det første spørgsmål, og uden at der foreligger nogen risiko for svig eller misbrug fra de pågældende afgiftspligtige personers side, nægtes tilbagebetaling af den med urette fakturerede og betalte moms. Det følger heraf, at denne lovgivning – med forbehold for den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage – er uforholdsmæssig.
- 30 Henset til ovenstående betragtninger skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivet, sammenholdt med effektivitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet, skal fortolkes således, at det er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig person, som en anden afgiftspligtig person har leveret en tjenesteydelse til, ikke direkte hos skatte- og afgiftsmyndigheden kan kræve tilbagebetaling af et beløb svarende til den moms, som denne leverandør med urette har faktureret den førstnævnte afgiftspligtige person og indbetalt til statskassen, skønt dette beløb er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at tilbagesøge hos leverandøren som følge af, at sidstnævnte har været genstand for en likvidationsprocedure, og skønt ingen af disse to afgiftspligtige personer kan foreholdes at have begået svig eller misbrug, således at der ikke foreligger nogen risiko for tab af afgiftsindtægter for denne medlemsstat.

Det tredje spørgsmål

- 31 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at såfremt en afgiftspligtig person, som en anden afgiftspligtig person har leveret en tjenesteydelse til, direkte over for skatte- og afgiftsmyndigheden kan kræve tilbagebetaling af et beløb svarende til den moms, som den førstnævnte uretmæssigt er blevet faktureret af denne leverandør, og som sidstnævnte har indbetalt til statskassen, er denne myndighed forpligtet til at betale renter af dette beløb, og i bekræftende fald for hvilken periode og i henhold til hvilken fremgangsmåde.
- 32 Hvad angår forpligtelsen til at betale renter skal det bemærkes, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at når en medlemsstat har opkrævet skatter eller afgifter i strid med EU-rettens regler, har borgerne ikke blot ret til tilbagebetaling af den skat eller afgift, 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 eller afgift. Dette omfatter også tab, der følger af, at pengebeløb ikke har været til rådighed som følge af en forskudsopkrævning af skatten eller afgiften. Princippet om, at

medlemsstaterne er forpligtede til at tilbagebetale de afgiftsbeløb, som er opkrævet i strid med EU-retten, med renter, kan således udledes af sidstnævnte ret (jf. i denne retning dom af 19.7.2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 25 og 26 og den deri nævnte retspraksis).

- 33 Domstolen har endvidere fastslået, at 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 (simple renter eller renters rente). Disse betingelser skal overholde ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, dvs. at 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 Unionens retsorden (dom af 19.7.2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 34 Det må imidlertid fastslås, at den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed i hovedsagen ikke har opkrævet den omhandlede moms i strid med EU-retten, men i henhold til momsdirektivets artikel 203, som fastsætter, at »enhver person, der anfører momsen på en faktura, er betalingspligtig for den afgift, der er anført på denne faktura«, således at moms, som faktureres ved en fejl, skal betales. Det fremgår nemlig af Domstolens praksis, at den moms, der er anført på en faktura, påhviler udstederen af denne faktura, også i de tilfælde, hvor der ikke foreligger en reel afgiftspligtig transaktion (dom af 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 26).
- 35 Det kan derfor ikke lægges til grund, at momsen i det foreliggende tilfælde blev opkrævet »i strid med EU-retten« som omhandlet i dom af 19. juli 2012, Littlewoods Retail m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478), således at der ikke kan udledes nogen lære af den nævnte dom for så vidt angår de eventuelle renter, som skatte- og afgiftsmyndigheden skal betale i en situation som den i hovedsagen omhandlede.
- 36 Når dette er sagt, og for så vidt som der, således som det fremgår af besvarelsen af de to første spørgsmål, påhviler medlemsstaterne en forpligtelse til at fastsætte en mulighed for berigtigelse eller tilbagebetaling af den moms, der er blevet faktureret og betalt ved en fejl, til en afgiftspligtig person, som har ret til fradrag for den således betalte moms, navnlig hvis der ikke foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter for den pågældende medlemsstat, og en sådan tilbagebetaling af en momsfordring efter sin art kan sammenlignes med et »overskydende [moms]beløb« som omhandlet i momsdirektivets artikel 183, skal der i en situation som den i hovedsagen omhandlede henvises til sidstnævnte bestemmelse.
- 37 I denne henseende har Domstolen fastslået, at selv om momsdirektivets artikel 183 hverken fastsætter nogen forpligtelse til at betale renter af den overskydende moms, der skal tilbagebetales, eller præciserer det tidspunkt, fra hvilket sådanne renter skal betales, kræver princippet om momsens neutralitet, at økonomiske tab som følge af tilbagebetaling af overskydende moms, der er foretaget efter en rimelig frist, kompenseres ved betaling af morarenter (dom af 12.5.2021, technoRent International m.fl., C-844/19, EU:C:2021:378, præmis 40).
- 38 I en situation som den i hovedsagen omhandlede, der er kendetegnet ved den omstændighed, at den momstilbagebetaling, som den tjenesteyder, der ved en fejl har faktureret momsen, skal foretage, er umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, eftersom sidstnævnte har været genstand for en likvidationsprocedure, bærer den afgiftspligtige person, der har modtaget tjenesteydelsen, og som uretmæssigt har betalt moms, i afventning af tilbagebetalingen af den nævnte moms et

økonomisk tab som følge af den manglende rådighed over det beløb, der svarer til beløbet på denne afgift. Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden under sådanne omstændigheder ikke tilbagebetaler denne med urette betalte moms inden for en rimelig frist efter fra den afgiftspligtige person at have modtaget en anmodning herom, som er støttet på den omstændighed, at det er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at tilbagesøge det beløb, der med urette er blevet betalt til tjenesteyderen, fører dette til en tilsidesættelse af princippet om afgiftens neutralitet.

- 39 Hvad angår de nærmere regler for anvendelse af renter på tilbagebetalingen af den moms, der med urette er blevet faktureret og erlagt, fremgår det af nærværende doms præmis 33, at i mangel af bestemmelser herom i momsdirektivet henhører disse regler under medlemsstaternes procesautonomi, som er underlagt ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.
- 40 Hvad angår effektivitetsprincippet, som er det eneste princip, der er relevant i den foreliggende sag, opstiller dette et krav om, at de nationale regler vedrørende bl.a. beregning af eventuelt skyldige renter ikke må føre til, at den afgiftspligtige person fratages en passende erstatning for det tab, der er opstået som følge af en momsrefusion, der ikke finder sted inden for en rimelig frist. Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om dette er tilfældet i den foreliggende sag, idet den herved skal tage samtlige omstændigheder i hovedsagen i betragtning.
- 41 Det bemærkes i denne henseende, at det følger af Domstolens faste praksis, at såvel administrative myndigheder som nationale retsinstanser, der inden for rammerne af deres respektive kompetencer skal anvende EU-rettens bestemmelser, er forpligtede til at sikre den fulde virkning af disse bestemmelser (dom af 12.5.2021, *technoRent International m.fl.*, C-844/19, EU:C:2021:378, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis), i givet fald ved at anlægge en overensstemmende fortolkning af national ret.
- 42 Pligten til overensstemmende fortolkning af national ret kræver, at den nationale retsinstans tager hensyn til de nationale bestemmelser som helhed med henblik på at vurdere, hvorvidt de kan anvendes således, at de ikke fører til et resultat, der er i strid med det resultat, der tilsigtes med EU-retten (jf. i denne retning dom af 12.5.2021, *technoRent International m.fl.*, C-844/19, EU:C:2021:378, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 Princippet om overensstemmende fortolkning af national ret er imidlertid underlagt visse begrænsninger. De nationale retters forpligtelse til at henholde sig til indholdet af EU-retten, når de fortolker og anvender de relevante nationale retsregler, begrænses således af generelle retsprinsipper, herunder retssikkerhedsprincippet, og kan ikke tjene som grundlag for en fortolkning *contra legem* af national ret (dom af 12.5.2021, *technoRent International m.fl.*, C-844/19, EU:C:2021:378, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).
- 44 I det foreliggende tilfælde påhviler det den forelæggende ret at undersøge, om det er muligt at sikre EU-rettens fulde virkning ved at tage hensyn til den nationale lovgivning som helhed og ved i givet fald at foretage en anvendelse *mutatis mutandis* af bestemmelserne i national ret.
- 45 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 183, sammenholdt med princippet om momsens neutralitet, skal fortolkes således, at såfremt en afgiftspligtig person, som en anden afgiftspligtig person har leveret en tjenesteydelse til, direkte over for skatte- og afgiftsmyndigheden kan kræve tilbagebetaling af et beløb svarende til den moms, som den førstnævnte uretmæssigt er blevet faktureret af denne leverandør, og som sidstnævnte har indbetalt til statskassen, er denne myndighed forpligtet til at betale renter af dette

beløb, hvis den ikke har foretaget tilbagebetalingen inden for en rimelig frist efter at være blevet anmodet herom. De nærmere regler for anvendelse af renter på dette beløb henhører under medlemsstaternes procesautonomi, som er underlagt ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, idet de nationale regler vedrørende bl.a. beregning af eventuelt skyldige renter ikke må føre til, at den afgiftspligtige person fratages en passende erstatning for det tab, der er opstået som følge af den forsinkede tilbagebetaling af beløbet. Det påhviler den forelæggende ret at gøre alt, hvad der henhører under dens kompetence, for at sikre den fulde virkning af nævnte artikel 183 og anlægge en fortolkning af national ret, der er i overensstemmelse med EU-retten.

Sagsomkostninger

- 46 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 sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Syvende Afdeling) for ret:

- 1) Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med effektivitetsprincippet og princippet om neutraliteten af merværdiafgiften (moms),**

skal fortolkes således, at

det er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig person, som en anden afgiftspligtig person har leveret en tjenesteydelse til, ikke direkte hos skatte- og afgiftsmyndigheden kan kræve tilbagebetaling af et beløb svarende til den moms, som denne leverandør med urette har faktureret den førstnævnte afgiftspligtige person og indbetalt til statskassen, skønt dette beløb er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at tilbagesøge hos leverandøren som følge af, at sidstnævnte har været genstand for en likvidationsprocedure, og skønt ingen af disse to afgiftspligtige personer kan foreholdes at have begået svig eller misbrug, således at der ikke foreligger nogen risiko for tab af afgiftsindtægter for denne medlemsstat.

- 2) Artikel 183 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om neutraliteten af merværdiafgiften (moms),**

skal fortolkes således, at

såfremt en afgiftspligtig person, som en anden afgiftspligtig person har leveret en tjenesteydelse til, direkte over for skatte- og afgiftsmyndigheden kan kræve tilbagebetaling af et beløb svarende til den moms, som den førstnævnte uretmæssigt er blevet faktureret af denne leverandør, og som sidstnævnte har indbetalt til statskassen, er denne myndighed forpligtet til at betale renter af dette beløb, hvis den ikke har foretaget tilbagebetalingen inden for en rimelig frist efter at være blevet anmodet herom. De nærmere regler for anvendelse af renter på dette beløb henhører under medlemsstaternes procesautonomi, som er underlagt ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, idet de nationale regler vedrørende bl.a. beregning af eventuelt

skyldige renter ikke må føre til, at den afgiftspligtige person fratages en passende erstatning for det tab, der er opstået som følge af den forsinkede tilbagebetaling af beløbet. Det påhviler den forelæggende ret at gøre alt, hvad der henhører under dens kompetence, for at sikre den fulde virkning af nævnte artikel 183 og anlægge en fortolkning af national ret, der er i overensstemmelse med EU-retten.

Underskrifter