Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 18 oktober 2012 *

”Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 183 — Villkoren för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt — Nationell lagstiftning som skjuter upp återbetalningen av en del av den överskjutande mervärdesskatten till dess att den beskattningsbara personens årliga skattedeklaration prövats — Principerna om skatteneutralitet och proportionalitet”

I mål C-525/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Augstākās tiesas Senāts (Lettland) genom beslut av den 10 oktober 2011, som inkom till domstolen den 17 oktober 2011, i målet

Mednis SIA

mot

Valsts ieņēmumu dienests,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av K. Lenaerts (referent), tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz och D. Šváby,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 juli 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Mednis SIA, genom V. Gargažins, advokāts, och N. Krupeņiča,

— Valsts ieņēmumu dienests, genom N. Jezdakova och M. Kuzenko, båda i egenskap av ombud,

— Lettlands regering, genom I. Kalniņš och K. Freimanis, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom A. Sauka och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: lettiska.

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 183 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Mednis SIA, ett bolag bildat enligt lettisk rätt (nedan kallat Mednis), och Valsts ieņēmumu dienests (den nationella skattemyndigheten, nedan kallad VID). Målet rör en begäran om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 I artikel 183 första stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

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

4 I artikel 252.2 i direktiv 2006/112 stadgas följande:

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

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

Lettisk rätt

5 I mervärdesskattelagen (Likums ”Par pievienotās vērtības nodokli”, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr 49), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs i artikel 9.1 att beskattningsperioden motsvarar en kalendermånad. Enligt punkt 5 avser taxeringsåret samtliga beskattningsperioder under ett kalenderår.

6 I artikel 11.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs att den beskattningsbara personen ska lämna in en skattedeklaration till VID med en beräkning av skatten för en beskattningsperiod senast femton dagar efter beskattningsperioden, om inte annat föreskrivs i den lagen. Artikel 11.6 i samma lag föreskriver att en beskattningsbar person ska lämna in en deklaration för taxeringsåret till VID före den 1 maj påföljande år.

7 Det följer av artikel 12.1 i mervärdesskattelagen att den beskattningsbara personen ska betala skatt till statskassan för beskattningsperioden senast femton dagar efter denna period.

8 I artikel 12.11 i samma lag föreskrivs att VID ska återbetala överskjutande skatt, det vill säga skillnaden mellan beräknad skatt och inbetald avdragsgill skatt, till den beskattningsbara personen inom trettio dagar från det att en motiverad ansökan och styrkande handlingar kommer in.

9 I artikel 12.11[1] i denna lag stadgas emellertid att VID får skjuta upp återbetalningen av överskjutande skatt om det beslutas om revision av den skatt som den beskattningsbara personen ska betala för transaktioner vilkas kontroll har krävt ytterligare upplysningar, om personer som betraktas som knutna till en beskattningsbar person – i den mening som avses i artikel 1.18 i lagen om skatter och avgifter (Likums ”Par nodokļiem un nodevām”) – har en mervärdesskatteskuld till statskassan, eller om någon inte kan förebringa skriftlig bevisning om att en begäran om tillämpning av en nollskattesats är välgrundad.

10 I artikel 36.14 i mervärdesskattelagen ges ministerrådet behörighet att fastställa begränsningar av återbetalningsbeloppet för överskjutande mervärdesskatt, liksom under vilka omständigheter återbetalningen inte får begränsas.

11 Ministerrådet antog dekret nr 933 av den 14 november 2006 om tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattelagen (Ministru kabineta 2006. gada 14. novembra noteikumi Nr. 933 ”Likuma ‘Par pievienotās vērtības nodokli’ normu piemērošanas kārtība”, *Latvijas Vēstnesis,* 2006, nr 191) (nedan kallat dekret nr 933).

12 Dekret nr 933 omfattar en artikel 285 med följande innehåll:

”Vid tillämpningen av artikel 12.11 i lagen behöver [VID] inte återbetala … den del av det överskjutande beloppet som överstiger 18 procent av det sammanlagda värdet på beskattade transaktioner som utförs under dessa redovisningsmånader (med beaktande av belopp som redan återbetalats under dessa beskattningsperioder). Resterande överskjutande mervärdesskatt återbetalas av statskassan på grundval av den årliga skattedeklarationen.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Den 7 och 14 december 2007 begärde Mednis återbetalning hos VID av sammanlagt 2 081,79 LVL. Beloppet motsvarade överskjutande mervärdesskatt för november 2007.

14 VID avslog begäran om återbetalning av ett belopp om 1 455,82 LVL. Med stöd av artikel 285 i dekret nr 933 antog VID beslut nr 19/11599 av den 22 april 2008 (nedan kallat det angripna beslutet). I det angripna beslutet motiverade VID avslaget med den omständigheten att en del av den överskjutande mervärdesskatten, under den period som det överskjutande beloppet uppkommit, översteg 18 procent av det sammanlagda värdet på beskattade transaktioner som utfördes under aktuella månader.

15 Mednis väckte talan om ogiltigförklaring av det angripna beslutet vid Administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol för förvaltningsmål).

16 I avgörande av den 7 juli 2009 ogillade Administratīvā rajona tiesa talan på den grunden att VID:s beslut att inte återbetala hela den överskjutande mervärdesskatten till Mednis var i enlighet med artikel 285 i dekret nr 933.

17 I dom av den 3 juni 2010 ogillade Administratīvā apgabaltiesa (regional domstol för förvaltningsmål) Mednis överklagande. Den domstolen fastställde skälen från första instans och tillade att förlängningen av den frist som VID ska iaktta vid återbetalning av överskjutande mervärdesskatt till den beskattningsbara personen har ett legitimt mål. Målet avser statskassans intresse av att begränsa den beskattningsbara personens rätt till återbetalning av mervärdesskatten om det konstateras att den skatt som betalats in till statskassan klart understiger den skatt som den ska återbetala.

18 Mednis överklagade domen till Augstākās tiesas Senāts.

19 Den hänskjutande domstolen har angett att när det framgår att den överskjutande mervärdesskatten överstiger den procentandel som anges i artikel 285 i dekret nr 933, ska överskottet, i enlighet med denna artikel, såsom VID har tillämpat den, inte återbetalas till den beskattningsbara personen förrän VID har prövat vederbörandes årliga skattedeklaration. Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, måste den beskattningsbara personen vänta längre än ett år på att överskjutande mervärdesskatt ska betalas tillbaka, av enbart den anledningen att den överstiger den allmänna mervärdesskattesatsen.

20 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel vad gäller huruvida aktuell lagstiftning och praxis är förenliga med de principer om neutralitet och proportionalitet, som följer av artikel 183 i direktiv 2006/112, med hänsyn till att denna lagstiftning och praxis innebär att beslutet att skjuta upp återbetalningen av överskjutande mervärdesskatt antas utan prövning av omständigheterna i det enskilda fallet och utan beaktande av den väntetid som löper fram till prövningen av den årliga skattedeklarationen.

21 Augstākās tiesas Senāts beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Innebär artikel 183 i [direktiv 2006/112] att en medlemsstat, utan att genomföra någon särskild prövning, har rätt att enbart på grundval av matematiska beräkningar neka återbetalning av den del av den överskjutande mervärdesskatten som överstiger 18 procent (vilket motsvarar den allmänna mervärdesskattesatsen) av det totala värdet av de beskattningsbara transaktioner som genomförts under motsvarande redovisningsperioder fram till dess att den beskattningsbara personen lämnat in den årliga mervärdesskattedeklarationen till den nationella skattemyndigheten?”

Prövning av tolkningsfrågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 183 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att skattemyndigheten i en medlemsstat, utan att genomföra någon särskild prövning och enbart på grundval av matematiska beräkningar, har rätt att skjuta upp återbetalningen av en del av den överskjutande mervärdesskatt som uppkommit under en beskattningsperiod fram till dess att myndigheten har prövat den beskattningsbara personens årliga skattedeklaration.

23 Det ska härvid erinras om att medlemsstaternas frihet, som följer direkt av ordalydelsen i artikel 183 i direktiv 2006/112, att fastställa villkoren för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt inte innebär att dessa villkor inte kan kontrolleras utifrån unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2011 i mål C-274/10, kommissionen mot Ungern, REU 2011, s. I-7289, punkterna 39 och 40 samt där angiven rättspraxis).

24 Dessa villkor får inte strida mot principen om skatteneutralitet genom att det föreskrivs att mervärdesskatten helt eller delvis ska belasta den beskattningsbara personen. Villkoren ska särskilt göra det möjligt för den beskattningsbara personen att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande mervärdesskatten. Detta innebär att återbetalningen ska verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på likvärdigt sätt. Det sätt på vilket återbetalningen verkställs får under inga omständigheter ge upphov till en finansiell risk för den beskattningsbara personen (se, bland annat, dom av den 25 oktober 2001 i mål C-78/00, kommissionen mot Italien, REG 2001, s. I-8195, punkterna 33 och 34, av den 10 juli 2008 i mål C-25/07, Sosnowska, REG 2008, s. I-5129, punkt 17, av den 12 maj 2011 i mål C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, REU 2011, s. I-3873, punkt 33, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Ungern, punkt 45).

25 Den omständigheten att återbetalning av överskjutande mervärdesskatt skjuts upp under flera perioder efter den period då det överskjutande beloppet uppkom, är visserligen inte nödvändigtvis oförenlig med artikel 183 första stycket i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Enel Maritsa Iztok 3, punkt 49, och kommissionen mot Ungern, punkt 55).

26 I det nationella målet är beskattningsperioden fastställd till i princip en kalendermånad enligt artikel 9.1 i mervärdesskattelagen. Såsom såväl den hänskjutande domstolen som Europeiska kommissionen har påpekat, kan tillämpningen av artikel 285 i dekret nr 933 emellertid medföra att beskattningsbara personer får hela den överskjutande mervärdesskatten återbetald först ett år, eller mer, efter den beskattningsperiod då det överskjutande beloppet uppkom.

27 Nämnda frist, under vilken beskattningsbara personer ska bära den ekonomiska bördan av mervärdesskatten med ett belopp motsvarande det som överstiger den procentandel som avses i nämnda artikel 285, kan inte anses som rimlig (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Sosnowska, punkterna 20 och 27, och Enel Maritsa Iztok 3, punkt 55). Den äventyrar således den ovan i punkt 24 angivna principen om skatteneutralitet.

28 VID och den lettiska regeringen har gjort gällande att artikel 285 i dekret nr 933 avser att förhindra risken för skatteundandragande eller skatteflykt, och att den i praktiken enbart tillämpas när det finns omständigheter som tyder på en sådan risk. En sådan risk kan uppstå särskilt när den typ av ekonomisk verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver normalt inte ger upphov till överskjutande mervärdesskatt eller när det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen betalar in till statskassan klart understiger den mervärdesskatt som ska återbetalas.

29 VID och den lettiska regeringen hävdar att tillämpningen av artikel 285 i det nationella målet motiverades just av den omständigheten att VID upptäckte en risk för undandragande av mervärdesskatt, eftersom prövningen av Mednis begäran om återbetalning gav vid handen att tillämpningen av en nollprocentig mervärdesskatt till stor del låg till grund för den betydande överskjutande mervärdesskatt som bolaget betalat.

30 Vid förhandlingen gjorde VID och nämnda regering även gällande att VID endast i enstaka fall, där det har funnits indicier på skatteundandragande och skatteflykt, har skjutit upp återbetalningen av den överskjutande mervärdesskatt som överstiger den procentandel som anges i artikel 285 fram till dess att den beskattningsbara personens årliga skattedeklaration prövats.

31 Visserligen har medlemsstaterna ett berättigat intresse av att vidta lämpliga åtgärder för att skydda sina ekonomiska angelägenheter, och bekämpning av eventuellt skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är ett mål som erkänns och främjas i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Sosnowska, punkt 22 och där angiven rättspraxis, och av den 21 juni 2012 i de förenade målen C-80/11 och C-142/11, Mahagében och Dávid, punkt 41).

32 Medlemsstaterna ska emellertid i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå ett sådant syfte, i minsta mån åsidosätter de ändamål och principer som uppställs genom unionslagstiftningen, såsom den grundläggande principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt (se domen i det ovannämnda målet Sosnowska, punkt 23, och av den 12 juli 2012 i mål C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, punkt 69).

33 Den hänskjutande domstolen är ensam behörig att tolka nationell rätt samt fastställa och bedöma omständigheterna i det nationella målet, bland annat det sätt på vilket skattemyndigheten tillämpar nationell rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 februari 2012 i mål C-594/10, van Laarhoven, punkt 36, och av den 14 juni 2012 i mål C-618/10, Banco Español de Crédito, punkt 76). I förevarande fall har den hänskjutande domstolen påpekat att VID tillämpar artikel 285 i dekret nr 933 på ett generellt och förebyggande sätt, på grundval av en rent matematisk beräkning av huruvida den

aktuella överskjutande mervärdesskatten överstiger den procentandel som anges i den artikeln. VID gör ingen särskild bedömning i det enskilda fallet, i samband med vilken den berörda beskattningsbara personen skulle kunna visa att det inte finns någon risk för skatteundandragande eller skatteflykt.

34 Såsom kommissionen underströk under förhandlingen, framgår det inte att den hänskjutande domstolens påståenden är oförenliga med ordalydelsen i artikel 285 i dekret nr 933, vilken inte föreskriver att tillämpningen av artikeln är beroende av att det förekommit indicier på skatteundandragande eller skatteflykt.

35 Det framgår inte heller av de upplysningar som den hänskjutande domstolen har tillhandahållit domstolen att VID antog det angripna beslutet, som vilar på artikel 285 i dekret nr 933, efter en prövning som skulle ha visat att sådana indicier förekom i det nationella målet.

36 En sådan förebyggande och generell tillämpning av artikel 285 i dekret nr 933 strider mot proportionalitetsprincipen, som är formulerad i den rättspraxis som anges i punkt 32 ovan (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Sosnowska, punkterna 24–26).

37 En sådan tillämpning kan än mindre motiveras av det legitima syftet att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt, då skattemyndigheten kan skjuta upp återbetalningen av ett överskjutande belopp i enlighet med artikel 12.11[1] i mervärdesskattelagen bland annat när det antas beslut att inleda en revision av den skatt som den beskattningsbara personen har betalat för transaktioner vilkas kontroll krävde ytterligare upplysningar eller för det fall det var omöjligt för den berörda personen att med skriftlig bevisning styrka att begäran om tillämpningen av en nollskattesats var välgrundad (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Sosnowska, punkt 28).

38 Mot bakgrund av det ovan anförda ska frågan besvaras enligt följande. Artikel 183 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att skattemyndigheten i en medlemsstat inte har rätt att utan särskild prövning och enbart på grundval av matematiska beräkningar skjuta upp återbetalningen av en del av den överskjutande mervärdesskatt som uppkommit under en beskattningsperiod om en månad till dess att myndigheten har prövat den beskattningsbara personens årliga skattedeklaration.

Domens rättsverkningar i tiden

39 Den lettiska regeringen har begärt att domstolen ska begränsa rättsverkningarna i tiden av domstolens dom för det fall den tolkar artikel 183 i direktiv 2006/112 så, att den utgör hinder för sådan nationell lagstiftning och rättspraxis som är aktuell i det nationella målet.

40 Till stöd för sin begäran har den lettiska regeringen framhållit dels risken för allvarliga följder för den nationella budgeten av en sådan tolkning, dels den lettiska skattemyndighetens goda tro.

41 I detta sammanhang erinrar domstolen om att den tolkning som domstolen gör av en unionsrättslig bestämmelse, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 267 FEUF, klargör och preciserar innebörden och räckvidden av denna bestämmelse, såsom den ska eller borde ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Av detta följer att en sålunda tolkad bestämmelse kan och ska tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som har uppkommit före meddelandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas, om villkoren för att väcka talan vid behörig domstol om tillämpningen av nämnda bestämmelse är uppfyllda i övrigt (se, bland annat, dom av den 10 maj 2012 i de förenade målen C-338/11–C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 58 och där angiven rättspraxis).

42 Det är endast i undantagsfall som domstolen, med tillämpning av den allmänna rättssäkerhetsprincip som ingår i unionens rättsordning, kan se sig föranledd att begränsa berörda personers möjlighet att åberopa en av domstolen tolkad bestämmelse, i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som tillkommit i

god tro. För att en sådan begränsning ska kunna komma i fråga ska två väsentliga kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 59).

43 Domstolen har närmare bestämt endast använt denna lösning när vissa klart preciserade omständigheter har varit för handen och särskilt då det har förelegat fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet har berott på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och det har framgått att enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot unionsrätten på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de unionsrättsliga bestämmelsernas tillämpningsområde, en osäkerhet till vilken andra medlemsstaters eller Europeiska kommissionens beteenden kan ha bidragit (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 60).

44 Det följer även av fast rättspraxis att de eventuella ekonomiska följderna för en medlemsstat, av en dom i ett mål om förhandsavgörande, inte i sig motiverar att domens rättsverkningar begränsas i tiden (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 62).

45 I förevarande fall har den lettiska regeringen inte lämnat några uppgifter som gör det möjligt för domstolen att bedöma förekomsten av en risk för allvarliga ekonomiska följder för Republiken Lettland med anledning av denna dom.

46 Dels kan det inte anses att den lettiska skattemyndigheten, vid tillämpningen av artikel 285 i dekret nr 933, förmåddes att i god tro handla på ett sätt som strider mot unionsrätten på grund av en påstådd objektiv och betydande osäkerhet beträffande räckvidden av artikel 183 i direktiv 2006/112. Det framgår nämligen av rättspraxis redan från tiden före dekretet att de nationella villkor för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som avses i samma artikel – i enlighet med principen om skatteneutralitet, som utgör en grundläggande princip i mervärdesskattesystemet – ska göra det möjligt för den beskattningsbara personen att få betalt för hela den fordran som uppstår till följd av ett sådant överskjutande belopp under lämpliga villkor och inom en rimlig frist, utan att den beskattningsbara personen löper någon ekonomisk risk (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkterna 33 och 34).

47 Det saknas således anledning att begränsa domens rättsverkningar i tiden.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 183 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att skattemyndigheten i en medlemsstat inte har rätt att utan särskild prövning och enbart på grundval av matematiska beräkningar skjuta upp återbetalningen av en del av den överskjutande mervärdesskatt som uppkommit under en beskattningsperiod om en månad till dess att myndigheten har prövat den beskattningsbara personens årliga skattedeklaration.

Underskrifter