

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

10. februar 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – harmonisering af skatte- og afgiftslovgivningerne – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 179 og 183 – ret til momsfradrag – betingelser – godtgørelse for eller tilbagebetaling af overskydende moms – supplerende betalingsforpligtelser – princip om afgiftens neutralitet – ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet«

I sag C-487/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Alba Iulia (appeldomstolen i Alba Iulia, Rumænien) ved afgørelse af 22. september 2020, indgået til Domstolen den 2. oktober 2020, i sagen

Philips Orștie SRL

mod

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af formanden for Syvende Afdeling, J. Passer, som fungerende formand for Ottende Afdeling, og dommerne F. Biltgen (refererende dommer) og N. Wahl,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Philips Orștie SRL ved advokat M. Boian, D.-D. Dascălu og E.C. Antonescu,
- den rumænske regering ved E. Gane og L.-E. Băgaioi, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 179, stk. 1, og artikel 183, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) samt ækvivalensprincippet, effektivitetsprincippet og princippet om afgiftens neutralitet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Philips Orștie SRL og Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (generaldirektorat for forvaltning af store skatteydere, Rumænien) vedrørende betingelserne for udøvelse af retten til fradrag for merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 179 fastsætter:

»Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.

Medlemsstaterne kan dog kræve, at afgiftspligtige personer, der udfører de i artikel 12 omhandlede lejlighedsvis transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.«

4 Direktivets 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.«

5 Det nævnte direktivs artikel 252 fastsætter:

»1. Momsangivelsen skal indgives inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist. Denne frist må højst være på to måneder regnet fra udløbet af hver afgiftsperiode.

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

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

Rumænsk ret

6 I henhold til artikel 157, stk. 2, litra b1), i Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (lov nr. 207/2015 om skatte- og afgiftsprocedurer) af 20. juli 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 547 af 23.7.2015) (herefter »lov om skatte- og afgiftsprocedurer«) anses »skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser, der er fastlagt i skatte- og afgiftsretlige forvaltningsakter, som er blevet anfægtet i henhold til loven, og for hvilke der er blevet stillet sikkerhed i overensstemmelse med artikel 210, 211 eller 235«, ikke for skatte- og afgiftsrestancer.

7 Lov om skatte- og afgiftsprocedurers artikel 233 med overskriften »Suspension af tvangsfuldbyrdelse« bestemmer bl.a.:

»[...]

21. Tvangsfuldbyrdelsen suspenderes eller indledes ikke i følgende tilfælde:

a) Når der er tale om skatte- og afgiftsfordringer fastlagt ved ansættelse fra den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed, såfremt skyldneren efter meddelelsen af ansættelsen meddeler skatte- og afgiftsmyndigheden, at der er stillet en bankgaranti eller en forsikringsgaranti i overensstemmelse med artikel 235. Tvangsfuldbyrdelsen genoptages eller indledes, hvis skyldneren ikke har stillet bankgarantien eller forsikringsgarantien inden 45 dage efter datoen for meddelelse af den ansættelse, hvorved skatte- og afgiftsfordringerne er blevet fastlagt.

b) Når der er tale om skatte- og afgiftsfordringer fastlagt ved skatte- og afgiftsretlige forvaltningsakter, som er blevet anfægtet i henhold til loven, og for hvilke der er blevet stillet sikkerhed i overensstemmelse med artikel 210 og 211. Tvangsfuldbyrdelsen genoptages eller indledes, efter at de skatte- og afgiftsretlige forvaltningsakter er blevet endelige inden for rammerne af administrative eller retslige procedurer.

22. De af suspensionen omfattede skatte- og afgiftsfordringer udlignes ikke i hele den periode, hvor tvangsfuldbyrdelsen er udsat i medfør af stk. 21, medmindre skyldneren vælger, at de skal udlignes i henhold til artikel 165, stk. 8.

[...]«

8 Artikel 235, stk. 1 og 5, i lov om skatte- og afgiftsprocedurer har følgende ordlyd:

»1. Såfremt skatte- og afgiftsretlige forvaltningsakter, som fastlægger skatte- og afgiftsfordringer, anfægtes i henhold til denne lov, selv i løbet af behandlingen af den administrative klage, suspenderes tvangsfuldbyrdelsen, eller den indledes ikke med hensyn til de omtvistede skatte- og afgiftsforpligtelser, såfremt skyldneren for den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed stiller en bankgaranti eller en forsikringsgaranti for de omtvistede skatte- og afgiftsforpligtelser, som ikke er blevet opfyldt på tidspunktet for stillelsen af garantien. Bankgarantien/forsikringsgarantien skal være gyldig i mindst seks måneder efter udstedelsesdatoen.

[...]

5. De af suspensionen omfattede skatte- og afgiftsfordringer udlignes ikke i hele den periode, hvor tvangsfuldbyrdelsen er suspenderet i medfør af denne artikel, medmindre skyldneren vælger, at de skal udlignes i henhold til artikel 165, stk. 8.«

9 Artikel 303 i Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter) af 8. september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 688 af 10.9.2015) (herefter »lov om skatter og afgifter«) bestemmer:

»1. Når den i en afgiftsperiode fradragsberettigede afgift af køb foretaget af en afgiftspligtig person, der er registreret som momspligtig i overensstemmelse med artikel 316, er højere end den afgift, som er erlagt for afgiftspligtige transaktioner, opstår et overskydende beløb i referenceperioden, som herefter benævnes »afgiftens minusbeløb«.

2. Efter at have fastlagt den skyldige afgift eller afgiftens minusbeløb for de i den afgiftsmæssige referenceperiode udførte transaktioner skal de afgiftspligtige personer foretage de i denne artikel omhandlede berigtigelser ved hjælp af den i artikel 323 nævnte afgiftsangivelse.

3. Afgiftens akkumulerede minusbeløb fastlægges ved at lægge afgiftens minusbeløb, som henfører sig til den afgiftsmæssige referenceperiode, sammen med saldoen af afgiftens minusbeløb overført fra angivelsen for den foregående afgiftsperiode, såfremt der ikke er anmodet om tilbagebetaling, og med saldoen af den skyldige moms, der er fastlagt af afgiftskontrolorganerne ved ansættelser, der er meddelt inden datoen for indgivelse af afgiftsangivelsen.

4. Den akkumulerede skyldige afgift fastlægges i den afgiftsmæssige referenceperiode ved at lægge den skyldige moms i den afgiftsmæssige referenceperiode sammen med de beløb, som ikke er indbetalt til statskassen – indtil datoen for indgivelse af den i artikel 323 omhandlede afgiftsangivelse – svarende til saldoen af den skyldige afgift for den foregående afgiftsperiode, og med de beløb, som ikke er indbetalt til statskassen – indtil datoen for indgivelse af afgiftsangivelsen – svarende til saldoen af den skyldige moms, der er fastlagt af afgiftskontrolorganerne ved ansættelser, der er meddelt inden datoen for indgivelse af angivelsen. Som en undtagelse herfra gælder følgende:

a) I den første afgiftsangivelse, der indgives til afgiftsmyndigheden efter datoen for indrømmelse af en betalingslempelse, overføres den akkumulerede skyldige afgift, med hensyn til hvilken betalingslempelsen er blevet indrømmet, ikke fra angivelsen for den foregående afgiftsperiode.

b) I den første afgiftsangivelse, der indgives til afgiftsmyndigheden efter datoen for opførelsen af denne myndighed blandt kreditorerne i medfør af lov nr. 85/2014, overføres den akkumulerede skyldige afgift, med hensyn til hvilken afgiftsmyndigheden har anmeldt sit krav i insolvensboet i henhold til bestemmelserne i lov nr. 85/2014, ikke fra angivelsen for den foregående afgiftsperiode.

5. Som en undtagelse fra bestemmelserne i stk. 3 og 4 lægges de af afgiftskontrolorganerne fastlagte negative momsdifferencer eller de beløb, som ikke er indbetalt til statskassen på datoen for indgivelse af afgiftsangivelsen, svarende til saldoen af den skyldige moms, der er fastlagt af afgiftskontrolorganerne ved afgiftsansættelser, hvis fuldbyrdelse er blevet udsat af retsinstanser i overensstemmelse med loven, ikke sammen med den negative sum eller den akkumulerede skyldige afgift, alt efter omstændighederne, som henfører sig til de perioder, hvor fuldbyrdelsen af afgiftsansættelsen har været suspenderet. Disse beløb opføres i afgiftsangivelsen for den afgiftsperiode, i løbet af hvilken suspensionen af afgiftsansættelsens fuldbyrdelse er ophørt, med henblik på at fastlægge afgiftens akkumulerede minusbeløb eller, i givet fald, den akkumulerede skyldige afgift.

6. Ved den i artikel 323 omhandlede afgiftsangivelse skal de afgiftspligtige personer opgøre differencerne mellem beløbene i stk. 3 og 4, som udgør berigtigelser af afgiften, og fastlægge saldoen af den skyldige afgift eller saldoen af afgiftens minusbeløb. Hvis den akkumulerede skyldige afgift er højere end afgiftens akkumulerede minusbeløb, opstår en saldo af den skyldige afgift i den afgiftsmæssige referenceperiode. Hvis afgiftens akkumulerede minusbeløb er højere end den akkumulerede skyldige afgift, opstår en saldo af afgiftens minusbeløb i den afgiftsmæssige referenceperiode.

[...]

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 I september 2016 udstedte Direc⁷ia General⁸ de Administrare a Marilor Contribuabili (generaldirektorat for forvaltning af store skatteydere, Rumænien) en afgiftsansættelse (herefter »afgiftsansættelsen«), hvorved Philips Or⁹tie blev pålagt at betale et beløb på 31 628 916

rumænske lei (RON) (ca. 6 325 783 EUR) i moms og supplerende afgiftsforpligtelser.

11 Eftersom fuldbyrdelsen med hensyn til de beløb, der var fastlagt i denne afgiftsansættelse, ikke var suspenderet, angav Philips Or??tie i opgørelsen for september 2016 et beløb på 21 799 334 RON (ca. 4 359 866 EUR) svarende til »saldoen af den skyldige moms, som er fastlagt i afgiftsansættelsen og ikke er indbetalt indtil datoen for indgivelse af momsangivelsen« uden at anmode om tilbagebetaling heraf. Efter compensationen havde Philips Or??tie en resterende afgiftsgæld på 12 096 916 RON (ca. 2 419 383 EUR).

12 Philips Or??tie indgav desuden den 4. november 2016 en afgiftsretlig klage over afgiftsansættelsen, idet selskabet anfægtede lovligheden heraf for så vidt angår beløbet på 21 799 334 RON (ca. 4 359 866 EUR). I forbindelse med indgivelsen af denne klage indleverede Philips Or??tie en bankgarantiskrivelse udstedt samme dag for et beløb på 31 577 059 RON (ca. 6 315 412 EUR). Denne bankgarantiskrivelse blev ved efterfølgende supplerende dokumenter forlænget indtil den 4. marts 2020.

13 Mellem november 2016 og marts 2019 indgav Philips Or??tie momsangivelser, hvor selskabet i disses felt 38 ikke angav saldoen af den skyldige moms – således som den fremgik af afgiftsansættelsen, og som ikke var blevet betalt indtil datoen for indgivelsen af disse angivelser – som restance, samtidig med at selskabet anmodede om tilbagebetaling af momsen. Selskabet var af den opfattelse, at denne saldo i lyset af bestemmelserne i artikel 233 og artikel 235, stk. 1 og 5, i lov om skatte- og afgiftsprocedurer hverken kunne anses for »restancer« eller henføres under »den akkumulerede skyldige moms« som defineret i artikel 303, stk. 4, i lov om skatter og afgifter. Generaldirektoratet for forvaltning af store skatteydere udstedte afgørelser om tilbagebetaling af moms uden at bestride den måde, hvorpå de nævnte angivelser var blevet udfyldt, eller den af Philips Or??tie anlagte fortolkning af de relevante bestemmelser.

14 Ved dom af 5. marts 2019 gav Curtea de Apel Bucure?ti (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien) Philips Or??tie medhold i det søgsmål, som selskabet havde anlagt til prøvelse af afgiftsansættelsen, og annullerede det supplerende momsbeløb på 21 799 334 RON (ca. 4 359 866 EUR). Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den nævnte dom ikke var endelig på tidspunktet for vedtagelsen af denne anmodning.

15 I sine momsangivelser for april og maj 2019 angav Philips Or??tie – ligesom det var tilfældet tidligere – ikke i disses felt 38 den skyldige moms, der var fastlagt i afgiftsansættelsen, og som ikke var blevet betalt indtil datoen for indgivelsen af disse angivelser.

16 Generaldirektoratet for forvaltning af store skatteydere meddelte Philips Or??tie, at det var af den opfattelse, at felt 38 i angivelserne for april og maj 2019 vedrørende et skyldigt momsbeløb på 12 096 916 RON (ca. 2 419 383 EUR) var fejlagtigt udfyldt, og myndigheden udstedte to afgørelser om berigtigelse af disse angivelser, hvorved den ændrede det på disse angivne skyldige momsbeløb, idet den medregnede beløbet på 21 799 334 RON (ca. 4 359 866 EUR) i den akkumulerede skyldige moms, hvilket havde en direkte virkning på det momsbeløb, som skulle tilbagebetales.

17 Efter at Philips Or??ties administrative klage over disse afgørelser blev afslået, har selskabet anlagt sag ved den forelæggende ret med påstand om annulation af de nævnte afgørelser, idet selskabet bl.a. har gjort gældende, at eftersom lov om skatte- og afgiftsprocedurer anerkender den suspenderende virkning af fuldbyrdelsen af de afgiftsmæssige forpligtelser, der er fastsat ved afgiftspålæg, som er blevet anfægtet, men for hvilke der er blevet stillet en bankgaranti, skal den samme regel ligeledes finde anvendelse i det tilfælde, hvor disse betalingsforpligtelser vedrører et supplerende momsbeløb, der er fastsat ved de anfægtede afgiftsansættelser, hvilket gælder så meget desto mere, som denne fortolkning er blevet bekræftet

af skatte- og afgiftsmyndighederne mellem november 2016 og marts 2019. Det nævnte selskab har ligeledes gjort gældende, at selv om det er korrekt, at medlemsstaterne råder over en skønsmargen i forbindelse med gennemførelsen af momsdirektivets bestemmelser, skal de overholde de gældende almindelige principper, nemlig ækvivalensprincippet, effektivitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet, således som disse er defineret i Domstolens praksis på området, hvilke principper dog i det foreliggende tilfælde ikke er overholdt i rumænsk ret.

18 Generaldirektoratet for forvaltning af store skatteydere har derimod gjort gældende, at ordningen for fastlæggelse af den moms, der skal betales eller tilbagebetales, er en særlig mekanisme, og at bestemmelserne i artikel 303, stk. 4 og 5, i lov om skatter og afgifter har en særlig karakter i forhold til bestemmelserne i artikel 157, 233 og 235 i lov om skatte- og afgiftsprocedurer, som kun finder anvendelse på de øvrige former for skatter og afgifter. Følgelig er stillelsen af en bankgaranti ikke tilstrækkelig til at udelukke de skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser, der er fastsat i en anfægtet afgiftsansættelse, fra beregningen af den »skyldige kumulerede moms«.

19 På denne baggrund har Curtea de Apel Alba Iulia (appeldomstolen i Alba Iulia, Rumænien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan bestemmelserne i [momsdirektivets] artikel 179, [stk. 1], og artikel 183, [stk. 1], [...] sammenholdt med ækvivalensprincippet, effektivitetsprincippet og neutralitetsprincippet, fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning eller praksis, som foreskriver nedsættelsen af beløbet af den moms, der skal tilbagebetales, idet der ved opgørelsen af den skyldige moms medregnes beløb for supplerende betalingsforpligtelser fastlagt ved en afgiftsansættelse, der er blevet annulleret ved en dom, som endnu ikke er endelig, såfremt der stilles en bankgaranti for disse supplerende forpligtelser, og de nationale processuelle regler på skatte- og afgiftsområdet anerkender, at denne garanti kan udsætte fuldbyrdelsen med hensyn til de øvrige skatter og afgifter?«

Om det præjudicielle spørgsmål

20 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 179, stk. 1, og artikel 183, stk. 1, samt princippet om afgiftens neutralitet, ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der gør det muligt for en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder at nægte tilbagebetaling af supplerende moms, der er fastlagt og betalt som følge af en afgiftsansættelse, der er blevet anfægtet af den pågældende afgiftspligtige person, og som har været genstand for en ikke-endelig retsafgørelse til fordel for denne afgiftspligtige person, skønt sidstnævnte er i besiddelse af en bankgaranti for det pågældende momsbeløb, og skønt stillelsen af en sådan bankgaranti i overensstemmelse med national procesret gør det muligt at opnå en sådan tilbagebetaling for så vidt angår andre afgifter og skatter.

21 Indledningsvis bemærkes, at det påhviler Domstolen at besvare dette spørgsmål på grundlag af den nationale lovgivning og de faktiske omstændigheder som fastlagt af den forelæggende ret, der har enekompetence i denne henseende, og at forsyne denne ret med alle fortolkningsbidrag vedrørende EU-retten, som kan sætte den forelæggende ret i stand til at vurdere spørgsmålet om den nationale lovgivnings forenelighed med momsdirektivets bestemmelser (jf. i denne retning dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 38).

22 I det foreliggende tilfælde er det derfor uforholdsmæssigt at undersøge den af den rumænske regering fremførte argumentation, hvorefter Philips Orøst har haft andre muligheder for at gøre sine rettigheder gældende end dem, som selskabet har valgt, og som ikke ville have indebåret

nogen supplerende økonomisk byrde for selskabet. Den forelæggende ret har således ikke henvist til, at der findes sådanne muligheder i rumænsk ret, og det tilkommer ikke Domstolen at tage den forelæggende rets fortolkning af national ret op til fornyet overvejelse.

23 Det skal dernæst bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 179, stk. 1, foretages fradraget under ét af den afgiftspligtige person, ved at den pågældende i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves. Direktivets artikel 183, stk. 1, præciserer, at når fradragene overstiger det skyldige momsbeløb for en afgiftsperiode, foreligger der et overskydende beløb, som enten kan overføres til den følgende periode eller tilbagebetales.

24 Domstolen har i øvrigt gentagne gange fastslået, at selv om gennemførelsen af den i momsdirektivets artikel 183 foreskrevne ret til tilbagebetaling af overskydende moms principielt henhører under medlemsstaternes processuelle autonomi, er denne autonomi ikke desto mindre underlagt ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet (dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

25 For så vidt angår muligheden for i henhold til momsdirektivets artikel 183 at foreskrive, at den overskydende moms enten skal overføres til den følgende periode eller tilbagebetales, har Domstolen præciseret, at selv om medlemsstaterne har et vist råderum med hensyn til at fastsætte bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms, må disse bestemmelser ikke krænke princippet om afgiftens neutralitet, ved at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære denne afgift. Navnlig skal disse bestemmelser gøre det muligt for den afgiftspligtige person på passende betingelser at få dækket hele fordringen på overskydende moms, hvilket indebærer, at tilbagebetalingen skal ske inden for en rimelig frist og i form af kontantbetaling eller lignende, og at den vedtagne tilbagebetalingsform under alle omstændigheder ikke må indebære en økonomisk risiko for den afgiftspligtige person (dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

26 Det fremgår desuden af Domstolens praksis, at momsdirektivets artikel 183 ikke kan fortolkes således, at den nødvendigvis er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter nærmere bestemmelser for tilbagebetaling af overskydende moms, som kombinerer de to former for tilbagebetaling af overskydende moms, der er fastsat i nævnte artikel 183 – dvs. overførsel til den følgende periode og tilbagebetaling af dette overskydende beløb – eller som fastsætter, at dette overskydende beløb ikke skal overføres til den følgende afgiftsperiode, men til flere afgiftsperioder, forudsat at de i momsdirektivets artikel 252, stk. 2, fastsatte grænser overholdes (jf. i denne retning dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 47-49).

27 En national lovgivning, hvorefter den afgiftspligtige person skal bære en del af den økonomiske byrde af den overskydende moms i en periode, der ikke kan anses for rimelig, udgør derimod et indgreb i princippet om afgiftens neutralitet (jf. i denne retning dom af 18.10.2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, præmis 27).

28 Hvad i det foreliggende tilfælde angår princippet om afgiftens neutralitet skal det fastslås, at såfremt anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke indeholder en angivelse af den nøjagtige periode, i løbet af hvilken en afgiftspligtig person i henhold til rumænsk lovgivning ikke kan opnå tilbagebetaling af den overskydende moms, som den pågældende har krav på for en bestemt afgiftsperiode, tilkommer det den forelæggende ret, som er enekompetent til at fastlægge de faktiske omstændigheder, at afgøre, om denne lovgivning faktisk indebærer, at den afgiftspligtige person i en periode, der ikke kan anses for rimelig som omhandlet i Domstolens praksis, skal bære den økonomiske byrde af den overskydende moms eller en del af denne overskydende moms.

29 Hvad angår ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, hvortil der allerede er blevet henvist i nærværende doms præmis 24, skal det bemærkes, at de processuelle regler for søgsmål til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, hverken må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), eller i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. bl.a. dom af 30.6.2016, Câmpean, C-200/14, EU:C:2016:494, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

30 Den forelæggende ret, som er den eneste, der har direkte kendskab til procedurene for sagsanlæg mod staten med påstand om tilbagebetaling, må ganske vist efterprøve, om de processuelle bestemmelser, der i national ret skal sikre beskyttelse af de rettigheder, som borgerne har i henhold til EU-retten, er i overensstemmelse med ækvivalensprincippet, og undersøge såvel formålet med som de væsentligste momenter ved det angiveligt tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret. Herved skal den nationale ret 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 og den deri nævnte retspraksis).

31 Domstolen kan imidlertid med henblik på den efterprøvelse, som den nationale retsinstans skal foretage, give sidstnævnte visse oplysninger vedrørende fortolkningen af EU-retten.

32 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret i sin anmodning om præjudiciel afgørelse anført, at den almindelige ordning for afgiftsforpligtelser vedrørende interne skatter og afgifter – således som denne ordning er fastsat i artikel 157, 233 og 235 i lov om skatte- og afgiftsprocedurer – indeholder reglen om, at når en afgiftsansættelse anfægtes, men der stilles en bankgaranti for det samlede beløb af de hertil knyttede afgiftsforpligtelser, suspenderes fuldbyrdsen af denne afgiftsansættelse, og disse forpligtelser kan kun udlignes tidligere, såfremt skyldneren anmoder herom. På momsområdet finder disse bestemmelser derimod ikke anvendelse, og artikel 303, stk. 4 og 5, i lov om skatter og afgifter fastsætter ikke en sådan regel, således at stillelsen af en bankgaranti ikke bevirker, at fuldbyrdsen af momsforpligtelserne suspenderes.

33 Med henblik på at godtgøre, at ækvivalensprincippet er blevet overholdt, har den rumænske regering for det første gjort gældende, at såfremt Philips Orønske ønskede en suspension af afgiftsansættelsens virkninger, havde den mulighed for at anmode den administrative retsinstans om denne suspension under de betingelser, der er fastsat i artikel 14 og 15 i Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (lov nr. 554/2004 om forvaltningsretlige sager) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 1154 af 7.12.2004) i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen. For det andet kan den manglende anerkendelse af en sådan suspenderende virkning på momsområdet, selv om denne virkning anerkendes for andre skatte- og afgiftsforpligtelser, ikke rejse tvivl om overholdelsen af ækvivalensprincippet, eftersom denne suspension er uden betydning for, om momsen kan fradrages, eller for selve udligningen af

afgiftsforpligtelserne. De processuelle regler, der finder anvendelse på momsområdet, er således ikke mindre gunstige end dem, der gælder på de skatte- og afgiftsforpligtelser, der følger af national ret, eftersom betalingspligten under alle omstændigheder ikke er ophørt, men kun suspenderet.

34 Med henblik på at afgøre, om ækvivalensprincippet er blevet overholdt i hovedsagen, påhviler det således den forelæggende ret i første omgang at vurdere, om de søgsmål, som den rumænske regering anser for at svare til dem, der er fastsat i artikel 157, 233 og 235 i lov om skatte- og afgiftsprocedurer, henset til deres grundlag, deres genstand samt deres væsentligste momenter, kan sammenlignes med et søgsmål, der er støttet på de rettigheder, som følger af EU-retten, såsom det i hovedsagen omhandlede.

35 Som den forelæggende ret selv har anført, synes dette ikke at være tilfældet med hensyn til søgsmål vedrørende momsbetalingsforpligtelser, der følger af anfægtede afgiftsansættelser, og muligheden for at opnå suspension af disse forpligtelsers fuldbyrdelse, hvilket det imidlertid påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

36 I anden omgang skal den nævnte ret fastslå, om de processuelle regler, der finder anvendelse på de nationale søgsmål, som retten har identificeret som svarende til det i hovedsagen omhandlede søgsmål, reelt ikke er gunstigere end dem, der finder anvendelse i den tvist, som verserer for den, i medfør af artikel 303, stk. 4 og 5, i lov om skatter og afgifter. Det må imidlertid fastslås, at det fremgår af den beskrivelse af national ret, som den forelæggende ret har foretaget i sin anmodning om præjudiciel afgørelse, at det i det foreliggende tilfælde forholder sig således, at de afgiftspligtige personer på momsområdet råder over mindre gunstige processuelle retsmidler end dem, som de for så vidt angår rettigheder, som de udleder af national ret, råder over med hensyn til andre skatter og afgifter end moms. Det påhviler den forelæggende ret at foretage den nødvendige efterprøvelse med henblik på at sikre sig, at ækvivalensprincippet er blevet overholdt for så vidt angår den lovgivning, der finder anvendelse på den tvist, som verserer for den.

37 Hvad angår effektivitetsprincippet er det tilstrækkeligt at fastslå, at dette princip i det foreliggende tilfælde ikke synes at være draget i tvivl, eftersom det forholder sig således – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – at det hverken fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter eller i øvrigt er blevet gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning i praksis gør udøvelsen af de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden, uforholdsmæssigt vanskelig eller umulig. Det er derfor uforholdsmæssigt at tage stilling hertil.

38 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 179, stk. 1, og artikel 183, stk. 1, samt ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter proceduremæssige regler vedrørende de søgsmål, hvorved der nedlægges påstand om tilbagebetaling af moms, og som er støttet på en tilsidesættelse af det fælles momssystem, som er mindre gunstige end de proceduremæssige regler, der finder anvendelse på tilsvarende søgsmål støttet på en tilsidesættelse af national ret vedrørende andre afgifter og skatter end moms.

Sagsomkostninger

39 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 (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 179, stk. 1, og artikel 183, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt ækvivalensprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter proceduremæssige regler vedrørende de søgsmål, hvorved der nedlægges påstand om tilbagebetaling af merværdiafgift (moms), og som er støttet på en tilsidesættelse af det fælles momssystem, som er mindre gunstige end de proceduremæssige regler, der finder anvendelse på tilsvarende søgsmål støttet på en tilsidesættelse af national ret vedrørende andre afgifter og skatter end moms.

Underskrifter

* Processprog: rumænsk.