

Anonymiseret version

Oversættelse

C-844/19 - 1

Sag C-844/19

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

15. november 2019

Forelæggende ret:

Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstolen, Østrig)

Afgørelse af:

24. oktober 2019

Revisionsappellant:

CS

Finanzamt Graz-Stadt

[udelades]

Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol)

[udelades]

24. oktober 2019

Verwaltungsgerichtshof (Forvaltningsdomstolen) har [udelades] 1) i appelsag nr. 2017/15/0035, iværksat af CS [udelades] til prøvelse af dom afsagt den 29. maj 2017 af Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) [udelades] vedrørende frifindelse for en påstand om tilkendelse af appelrenter (*Berfungszinsen*), og 2) i appelsag nr. 2018/15/0026, iværksat af Finanzamt Graz-Stadt, 8010, Graz [udelades] til prøvelse af dom afsagt den 7. september 2018 af forbundsdomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager [udelades] vedrørende fastsættelse af renter (revisionsindstævnt: technoRent International GmbH i Gräfelding, Forbundsrepublikken Tyskland [udelades] afsagt følgende

Kendelse:

DA

Den Europæiske Unions Domstol forelægges i henhold til artikel 267 TEUF følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

1. Følger der af EU-retten en direkte anvendelig regel, som giver en afgiftspligtig person, til hvem Finanzamt (skatte- og afgiftsmyndigheden) i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke rettidigt har tilbagebetalt et momstilgodehavende, et krav på morarenter, således at den pågældende kan gøre dette krav gældende over for skatte- og afgiftsmyndigheden eller ved forvaltningsdomstolene, selv om den nationale lovgivning ikke indeholder en sådan renteregulering?

Såfremt spørgsmål 1. besvares bekræftende:

2. Er det i relation til en momsfordring, der er opstået for den afgiftspligtige person som følge af et efterfølgende afslag i vederlaget efter artikel 90, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [**org. s. 2**], tilladt, at renterne først påløber efter en passende periode, som skatte- og afgiftsmyndigheden har til rådighed med henblik på at efterprøve rigtigheden af det krav, som den afgiftspligtige person har gjort gældende?
3. Har den omstændighed, at en medlemsstats nationale ret ikke indeholder regler om forrentning i tilfælde af for sen kreditering af et momstilgodehavende, til følge, at de nationale retter ved renteberegningen også skal anvende den retsfølge, som er fastsat i artikel 27, stk. 2, andet afsnit, i Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat, når hovedsagerne ikke er omfattet af dette direktivs anvendelsesområde.

Begrundelse:

- A. De faktiske omstændigheder og hidtidige retsforhandlinger
 1. Appelsag nr. 2017/15/0035
 2. Revisionsappellanten, der er bosiddende i Østrig, angav i sin momsangivelse for august 2007 et overskud af indgående moms med et beløb på 60 689,28 EUR.
 3. Skatte- og afgiftsmyndigheden bogførte i første omgang ikke dette overskud på revisionsappellantens momskonto, men gennemførte en moms kontrol. Herved opstod en tvist om størrelsen af fradraget for indgående moms vedrørende opførelsen af en tilbygning til revisionsappellantens hotelvirksomhed. Skatte- og afgiftsmyndigheden fastsatte derfor ved afgørelse af 18. oktober 2007 overskuddet af indgående moms 46 000 EUR lavere, dvs. til 14 689,28 EUR.
 4. Revisionsappellanten appellerede denne afgørelse. [**Org. s. 3**]

6. Ved afgørelse fra Unabhängiger Finanzsenat (([den tidligere østrigske] appeldomstol i skatte – og afgiftsretlige sager) af 13. maj 2013 blev revisionsappellantens påstand taget til følge, og momsen blev fastsat, sådan som nævnte revisionsappellant havde anmodet om. Det indgående momsbeløb blev krediteret revisionsappellantens momskonto den 22. maj 2013.
7. Ved skrivelse af 30. maj 2013 anmodede revisionsappellanten om appelrenter i medfør af § 205a i Bundesabgabenordnung (afgiftsloven) for afgiftskreditering for perioden fra den 1. januar 2012, da bestemmelsen i afgiftslovens § 205a trådte i kraft den 1. januar 2012, og denne bestemmelse danner efter en fortolkning i overensstemmelse med EU-retten også grundlag for et krav på morarenter på tilgodehavender vedrørende indgående moms
8. Skatte- og afgiftsmyndigheden afslog anmodningen ved afgørelse af 10. juni 2013.
9. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) gav ved den dom, der nu er anfægtet ved Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol), ikke revisionsappellanten medhold i sin anfægtelse af denne afgørelse af 10. juni 2013.
10. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) anførte som begrundelse i det væsentlige, at der ganske vist i bestemmelsen i afgiftslovens § 205a er fastsat en forrentning, når (oprindeligt omtvistede) afgifter betales af den afgiftspligtige person til skatte- og afgiftsmyndigheden, men efterfølgende nedsættes efter iværksættelse af et retsmiddel, hvilket dog ikke gælder for det i den foreliggende sag omhandlede tilfælde, der vedrører tilkendelse af en afgiftskreditering under appelsagen.
11. Revisionsappellanten har anfægtet Bundesfinanzgerichts (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) afgørelse ved en revisionsappel til Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstolen).
12. Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) har afholdt mundtlig forhandling om revisionsappellen. Revisionsappellanten anførte under denne forhandling, at den pågældende i henhold til EU-retten har et krav på morarenter på tilgodehavendet vedrørende indgående moms. Skatte- og afgiftsmyndigheden har bestridt, at der følger et direkte anvendeligt krav på morarenter af EU-retten. Domstolens hidtidige praksis har hver gang drejet sig om tilfælde, hvor der allerede var fastsat en morarenteordning i den nationale retsorden. **[Org. s. 4]**
- 13 2. Appelsag nr. 2018/15/0026
- 14 Revisionsindstævnte, som er et anpartsselskab, der er hjemmehørende i Tyskland, havde i 2003 og 2004 solgt maskiner i Østrig og underlagt disse transaktioner moms. I 2005 gjorde selskabet i momsangivelsen for maj 2005 en momskreditering på 367 081,58 EUR gældende med den begrundelse, at der efterfølgende var foretaget et afslag i vederlaget (§ 16 i momsloven af 1994).

- 15 Momskrediteringen blev i forbindelse med afgiftsmyndighedernes kontrol, som blev påbegyndt i juli 2006 og afsluttet i juni 2008, efterprøvet og under kontrolproceduren den 10. marts 2008 krediteret revisionsindstævntes afgiftskonto. Under hensyntagen til et skyldigt beløb på 18 000 EUR, som afgiftskontoen forinden var belastet med, havde revisionsindstævnte herefter en tilgodehavende på ca. 345 000 EUR.
16. Ved kontrolprocedurens afslutning var skatte- og afgiftsmyndigheden imidlertid af den opfattelse, at der ikke skulle fortages en berigtigelse af vederlaget, og at revisionsindstævnte ikke havde et moms krav. Skatte- og afgiftsmyndigheden fastsatte derfor med afgørelse af 13. oktober 2008 momsen for 2005 til 2 734,36 EUR, hvorved der opstod et krav om efterbetaling på 367 081,58 EUR. Dette krav om efterbetaling blev af revisionsindstævnte opfyldt med selskabets indestående på afgiftskontoen på den ene side og med en betaling til skatte- og afgiftsmyndigheden på den anden side.
- 17 Unabhangige Finanzsenat (appeldomstol i skatte – og afgiftsretlige sager) gav ved appelafgørelse af 8. april 2013 revisionsindstævnte medhold i en appel til prøvelse af momsafgørelsen af 13. oktober 2008. Beløbet på 367 081,58 EUR blev krediteret revisionsindstævnte den 10. maj 2013.
- 18 Ved skrivelse af 21. oktober 2013 anmodede revisionsindstævnte under henvisning til afgørelser fra EU-Domstolen (bl.a. dom af 19.7.2012, Littlewoods Retail Ltd, C-591/10), om forretning af beløbet på 367 081,58 EUR for perioden mellem juli 2005 og maj 2013. [Org. s. 5]
- 19 Skatte- og afgiftsmyndigheden bestemte ved afgørelse af 4. februar 2014, at der kun er grundlag for et rentekrav (på 10 021,32 EUR) for perioden mellem den 1. januar 2012 og den 8. april 2013. Det krav om efterbetaling på 367 081,58 EUR, der blev fastsat ved momsafgørelse af 13. oktober 2008, har revisionsindstævnte indbetalt til skatte- og afgiftsmyndigheden. I henhold til afgiftslovens § 205a indrømmes klagerenter (*Beschwerdezinsen*) for de afgifter, der under tvisten blev betalt til skatte- og afgiftsmyndigheden. Afgiftslovens § 205a er trådt i kraft den 1. januar 2012.
- 20 Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) gav ved dom af 29. maj 2017 revisionsindstævnte delvist medhold i en klage til prøvelse af afgørelsen af 4. februar 2014, idet denne instans også tilkendte revisionsindstævnte morarenter for perioden fra den 2. september 2005 til den 9. marts 2008, hvormed morarenterne blev forhøjet til i alt 51 170,02 EUR.
- 21 For perioden fra den 2. september 2005 til den 9. marts 2008 baserede Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) sig ikke på afgiftslovens § 205a, da revisionsindstævnte ikke havde indbetalt skat til skatte- og afgiftsmyndigheden i denne periode. Som grundlag for kravet på morarenter for denne periode baserede Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) sig på EU-retten og navnlig på Domstolens dom af 19. juli

2012, Littlewoods Retail Ltd, C-591/10. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) udtalte, at revisionsindstævnte fra det tidspunkt, hvor den pågældende anmodede om beløbet på 367 081,58 EUR, og indtil krediteringen den 10. marts 2008, ikke kunne råde over det nævnte beløb. Ifølge EU-Domstolens praksis har revisionsindstævnte krav på renter for denne periode, hvorved renterne påløber fra den 46. dag fra indgivelsen af momsangivelsen og dermed fra den 2. september 2005 (Domstolens dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, præmis 61). Den omstændighed, at afgiftsmyndigheden har foretaget en kontrol af momskrediteringen, er ikke til hinder for kravet om forrentning.

- 22 Revisionsindstævnte kunne fra den 10. marts 2008 råde over beløbet på 367 081,58 EUR. Momsafgørelsen for 2005 fra den 13. oktober 2008 ændrer ikke herved, da revisionsindstævnte har indbragt den for domstolene, således at betalingen [org. s. 6] af den efteropkrævning på 367 081,58 EUR, der følger af denne afgørelse, efter anmodning og i henhold til national ret (afgiftslovens § 212a) er udsat, indtil denne retslige procedure er afsluttet, og der dermed kan rådes over dette pengebeløb.
- 23 Den appel, som skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat til prøvelse af Bundesfinanzgerichts (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) dom af 29. maj 2017, er udelukkende rettet mod tilkendelse af morarenter for perioden fra den 2. september 2005 til den 9. marts 2008.
24. Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) har afholdt mundtlig forhandling om revisionsappellen. Skatte- og afgiftsmyndigheden har under forhandlingen bestridt, at der følger et direkte anvendeligt krav på morarenter af EU-retten. Den nationale retsorden i Østrig indeholder – i modsætning til retsordenen i den hovedsag, der gav anledning til dommen i sagen Littlewoods Retail Ltd, hvor Domstolen tog stilling til morarenter på momstilgodehavender – ikke noget grundlag for et krav på morarenter på de i den foreliggende sag omhandlede skattetilgodehavender. Det kan desuden udledes af artikel 27 i direktiv 2008/9/EF, at der ikke i henhold til EU-retten er grundlag for at anfægte, at en medlemsstat ikke har fastsat en forretning af skattetilgodehavender.
- 25 B. Relevante bestemmelser i national ret
- 26 Det skal indledningsvis bemærkes, at de østrigske afgiftsbestemmelser ikke indeholder en generel regel om forrentning af afgiftsgæld eller afgiftstilgodehavender. Afgiftslovens § 205a fastsætter alene på indkomstskatteområdet og selskabsskatteområdet (for en periode på højst 48 måneder fra oktober måned i året efter det relevante skatteår) »efteropkrævningsrenter« (*Nachforderungszinsen*) (til fordel for afgiftskreditoren) og »krediteringsrenter« (*Gutschriftszinsen*) (til fordel for den afgiftspligtige person), der kan opstå på grundlag af forskellen mellem de fastsatte forudbetalinger og det i skatteansættelsen for det pågældende år fastsatte afgiftsbeløb. For det tilfælde, at en afgiftspålæggelse fører til en efteropkrævning,

og den afgiftspligtige person anfægter denne efteropkrævning ved domstolene, men under **[org. s. 7]** den retslige procedure indbetaler det efteropkrævede beløb til skatte- og afgiftsmyndigheden, og denne efteropkrævede skat i sidste ende nedsættes efter afslutningen af den retslige procedure, fastsætter afgiftslovens § 205a klagerenter (Beschwerdezinsen) for tidsrummet mellem indbetalingen og meddelelse om den retslige afgørelse, hvorved afgiften nedsættes.

- 27 Den østrigske momslov som affattet ved momsloven af 1994 fastsætter i § 21, stk. 1, i bl.a., at et i regnskabsperioden (kalendermåned) på forhånd angivet overskud (af indgående moms over for omsætningsafgift) – i almindelighed – omgående skal krediteres på den afgiftspligtige persons afgiftskonto, hvorved krediteringen på datoen for indgivelsen af forhåndsangivelsen tidligst får tilbagevirkende kraft fra dagen for udløbet af regnskabsperioden og direkte afdrager på skatteskyld, der fremgår af afgiftskontoen, eller kan udbetales til den afgiftspligtige person. Der er ikke fastsat bestemmelse om en forretning af det tilgodehavende, der eventuelt kan opstå på afgiftskontoen som følge af krediteringen.
- 28 Afgiftsloven fastsætter i § 217 et restancetillæg for det tilfælde, at en afgift ikke er betalt senest på forfaldsdagen. Det første restancetillæg er på 2% af det afgiftsbeløb, der betales for sent, og et andet og et tredje restancetillæg (begge på 1%) skal begge betales efter yderligere tre måneders perioder.
- 29 Hvad angår erhvervsdrivende, der ikke er hjemmehørende i Østrig, og som heller ikke har nogen omsætning i denne stat, fastsætter bekendtgørelse nr. 279/1995 fra forbundsfinansministeren (som affattet i BGBl. II Nr. 158/2014) – der gennemfører Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat – tilbagebetaling af indgående moms i en særlig procedure. For erhvervsdrivende, der er hjemmehørende i resten af fællesskabsområdet, fastsætter denne bekendtgørelses § 3 en restancegodtgørelse: Såfremt skatte- og afgiftsmyndigheden ikke fire måneder og ti hverdage efter, at en tilbagebetalingsanmodning er indgået hos afgiftsmyndigheden, har betalt det beløb, der skal tilbagebetales **[org. s. 8]**, skal der fastsættes en restancegodtgørelse til fordel for den afgiftspligtige person på 2% af det afgiftsbeløb, der ikke er tilbagebetalt rettidigt. Såfremt afgiftsmyndigheden kræver yderligere oplysninger, gælder kravet på restancegodtgørelse i tilfælde af en enkelt anmodning om oplysninger tidligst efter ti arbejdsdage efter udløbet af en frist på seks måneder, og i tilfælde af to anmodninger om oplysninger tidligst efter ti arbejdsdage efter udløbet af en frist på otte måneder efter modtagelsen af tilbagebetalingsanmodningen. En anden og tredje restancegodtgørelse (hver på 1% af det ikke-tilbagebetale afgiftsbeløb) fastsættes, for så vidt som afgiftsbeløbet ikke senest er betalt efter yderligere tre måneders perioder.
- 30 C. Uddybning af de præjudicielle spørgsmål:

- 31 1. Direkte anvendeligt materielt krav på morarenter i henhold til EU-retten
- 32 Den vedrørende sag nr. 2017/15/0035 verserende revisionsappel vedrører for sen tilbagebetaling af overskydende indgående moms.
- 33 Domstolen har i dom af 2. maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, af 24. oktober 2013, Raşnaria Steaua Romana, C-431/12, af 6. juli 2017, Giencore Agriculture, C-254/16, og af 28. februar 2018, Nidera BV, C-387/16, i forbindelse fortolkningen af momsdirektivets artikel 183 fastslået med hensyn til overskydende indgående moms, at den afgiftspligtige person skal modtage morarenter, når den pågældende ikke får udbetalt overskydende moms inden for en rimelig frist. Hovedsagerne i de anførte domme fra Domstolen har det tilfælles, at de respektive nationale retsordener indeholdt en bestemmelse, hvorefter staten var forpligtet til at betale morarenter til den afgiftspligtige person i tilfælde af retsstridig for sen tilbagebetaling af afgifter. Østrigs nationale lovgivning indeholder ikke en sådan regel. Der findes ingen lovbestemmelser, hvorefter den afgiftspligtige person indrømmes morarenter i tilfælde af for sen tilbagebetaling af momstilgodehavender. Afgiftslovens §§ 205 og 205a, der fra tid til anden nævnes i litteraturen, finder ikke anvendelse på et sådant [org. s. 9] tilfælde. Såvel ordlyden af disse bestemmelser som deres formål og opbygning udelukker en anvendelse på for sen kreditering af momstilgodehavender (jf. Verwaltungsgerichtshofs (forvaltningsdomstolen) dom af 31.3.2017, J.nr. 2016/13/0034).
- 34 På den baggrund, at national lovgivning ikke indrømmer et krav på renter, opstår spørgsmålet, om EU-retten, navnlig momsdirektivets artikel 183, indeholder en direkte anvendelig regel, som den afgiftspligtige person kan påberåbe sig for skatte- og afgiftsmyndigheden og domstolene med henblik på at få tilkendt morarenter på grund af for sen udbetaling af overskydende indgående moms.
- 35 I denne sammenhæng skal det også tages i betragtning, at artikel 27 i direktiv 2008/9/EF (jf. nedenfor under punkt 3) indeholder bestemmelser for det tilfælde, at en medlemsstats nationale lovgivning ikke har fastsat en sådan forrentning. Artikel 27 i direktiv 2008/9/EF tager således ikke udgangspunkt i, at den afgiftspligtige person nødvendigvis har et krav på morarenter i henhold til EU-retten. Såfremt EU-retten alligevel måtte fastsætte et krav på forrentning, ville artikel 27, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2008/9/EF være indholdsløs (jf., omend vedrørende artikel 26, stk. 2, i dette EU-direktiv, dom af 2.5.2019, Sea Chefs Cruise, C-133/18, præmis 45).
- 36 Den vedrørende sag nr. 2018/15/0026 verserende revisionsappel omhandler ikke overskydende indgående moms og kan derfor ikke bedømmes efter momsdirektivets artikel 183. Denne sag omhandler den afgiftspligtige persons moms krav over for skatte- og afgiftsmyndigheden, som følger af et efterfølgende afslag i vederlaget. Efter vedtagelsen af § 16, stk. 1 og 3, i momsloven af 1994 til gennemførelse af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal den erhvervsdrivende, der tidligere har foretaget transaktionen, nedsætte det herfor skyldige skattebeløb,

hvis der efterfølgende gives afslag i den aftalte købspris, eller denne pris ikke kan inddrives. I medfør af § 16, stk. 1, i momsloven af 1994 skal berigtigelsen foretages for den afgiftsperiode, hvori ændringen af vederlaget er indtrådt. I den foreliggende sag altså i den afgiftsperiode, hvor det er blevet umuligt at inddrive købsprisen (maj 2005). **[Org. s. 10]**

- 37 Domstolen har så vidt ses kun behandlet spørgsmålet om morarenter i tilfælde af en erhvervsdrivendes moms krav, der ikke er opstået som følge af overskydende indgående moms, men skyldes andre omstændigheder, i dom af 19. juli 2012, Littlewoods Retail Ltd, C-591/10, hvorved det også var relevant for den hovedsag, der lå til grund for denne dom, at der i den nationale lovgivning allerede var fastsat en bestemmelse om morarenter for sådanne afgiftskrediteringer. Denne dom omhandler et moms krav, der var opstået som følge af en fejl i forbindelse med en tidligere foretaget høj beregning af vederlaget (købsprisen for varer). I denne dom udledte Domstolen kravet på morarenter af sin praksis vedrørende tilbagebetaling af »afgifter [...] opkrævet i strid med EU-rettens bestemmelser« (jf. Littlewoods Retail Ltd, præmis 24).
- 38 I revisionsappelsagen nr. 2018/15/0026 opstår spørgsmålet, om et efterfølgende afslag i vederlaget, i det foreliggende tilfælde i den form, at det efterfølgende er blevet umuligt at inddrive købsprisen, kan anses for et tilfælde af »afgifter [...] opkrævet i strid med EU-rettens bestemmelser«. Såfremt Domstolens praksis vedrørende »afgifter [...] opkrævet i strid med EU-rettens bestemmelser« måtte finde anvendelse på et sådant tilfælde, opstår det yderligere spørgsmål, om der i EU-retten findes en direkte anvendelig regel, som giver en afgiftspligtig person, som skatte- og afgiftsmyndigheden i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke rettidigt har krediteret et momstilgodehavende, et krav på morarenter, således at den pågældende, selv om der ikke i national lovgivning er fastsat morarenter for sammenlignelige afgiftskrediteringer, kan gøre dette krav gældende over for skatte- og afgiftsmyndigheden eller ved forvaltningsdomstolene.
- 39 2. Det tidspunkt, hvorfra renterne påløber
- 40 Såfremt den afgiftspligtige person måtte have et direkte anvendeligt krav på morarenter i henhold til EU-retten i tilfælde af skatte- og afgiftsmyndighedens restance, opstår spørgsmålet om, fra hvilket tidspunkt renterne skal beregnes, og i dommen i sagen Enel Maritsa Iztok 3, i sagen Rafmaria Steaua Romana, i Giencore Agriculture-sagen og i Nidera BV-sagen, der omhandlede morarenter ved for sen kreditering af overskydende indgående moms og dermed fortolkningen af momsdirektivets artikel 183 **[org. s. 11]**, udtalte Domstolen, at renterne først påløber efter en passende periode, som skatte- og afgiftsmyndigheden har til rådighed med henblik på at efterprøve, at det krav, som den afgiftspligtige person har gjort gældende, er korrekt.
- 41 For så vidt angår spørgsmålet om morarenter af en afgiftspligtig persons moms krav, som ikke opstået som følge af overskydende indgående moms, findes

kun Domstolens dom i sagen Littlewoods Retail Ltd. I denne dom er der ingen oplysninger om det tidspunkt, hvorfra renterne påløber. Dommen tager som allerede nævnt udgangspunkt i Domstolens praksis vedrørende »afgifter [...] opkrævet i strid med EU-rettens bestemmelser«, hvilken praksis – så vidt det kan erkendes – ikke indeholder holdepunkter for, at renterne først påløber efter en passende periode. Efter Verwaltungsgerichtshofs (forvaltningsdomstolen) opfattelse ville det imidlertid være korrekt at overføre de udtalelser om overskydende indgående moms efter momsdirektivets artikel 183, som Domstolen har fremsat vedrørende det tidspunkt, hvorfra renterne påløber, på de tilfælde, hvor den afgiftspligtige persons moms krav over for skatte- og afgiftsmyndigheden ikke er opstået som følge af overskydende indgående moms. Skatte- og afgiftsmyndigheden skal således også i disse tilfælde råde over en passende periode til prøve, om det krav, som den afgiftspligtige person har gjort gældende, er retmæssigt, for at kunne sikre en forskriftsmæssig gennemførelse af momsdirektivet.

- 42 Forholdet til direktiv 2008/9/EF (jf. hertil under punkt 3) synes heller ikke med hensyn til spørgsmålet om, fra hvornår renterne påløber, endnu at være tilstrækkeligt afklaret.
- 43 3. Forhold til Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008
- 44 Såfremt Domstolen måtte komme til det resultat, at der følger et direkte anvendeligt krav på morarenter af EU-retten, vil den forelæggende ret ved fortolkning skulle udvikle en retlig ramme for, hvordan dette krav skal gennemføres. Herved kan der hentes støtte i forskellige retsinstitutter i national ret, idet forholdet til direktiv 2008/9/EF dog er uklart.
- 45 Artikel 27 i direktiv 2008/9/EF indeholder bestemmelser om morarenter i tilfælde af for sen tilbagebetaling af indgående moms. Artikel 27, stk. 2, andet afsnit [org. s 12] bestemmer herved at, »[h]vis rente ifølge national lovgivning ikke skal betales i tilfælde af tilbagebetaling til etablerede momspligtige personer«, finder de bestemmelser anvendelse, som tilbagebetalingsmedlemsstaten har fastsat i tilfælde af for sen betaling af moms fra den afgiftspligtige person.
- 46 Det fremgår nu af artikel 27 i direktiv 2008/9/EF, at EU-lovgiver har lagt til grund, at der er en mulighed for, at medlemsstatens nationale lovgivning ikke indeholder en forrentningsordning. Dermed anser EU-lovgiver ikke på forhånd en sådan retstilstand for at være i strid med EU-retten, men bestemmer, at medlemsstatens restanceordning skal finde tilsvarende anvendelse i en sådan situation. EU-lovgiver lægger i hvert fald til grund, at uden bestemmelsen i artikel 27 i direktiv 2008/9/EF, har en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat, ikke ret til morarenter, hvis en sådan ret ikke er indrømmet i national ret.
- 47 Den østrigske nationale lovgivning indeholder ingen bestemmelser om renter i tilfælde af for sen kreditering af momstilgodehavender. Der opstår derfor det

spørgsmål, om dette medfører, at nationale retter også skal anvende den retsfølge, som anordnes i artikel 27, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2008/9/EF, når hovedsagen ikke er omfattet af dette direktivs anvendelsesområde. Anvendelsen af artikel 27, stk. 2, andet afsnit, ville for Østrig indebære, at forrentningen ville blive fastsat fast med et første restancetillæg på 2% og et andet og et tredje restancetillæg, som begge er på 1%, men at der ikke ville skulle fastsættes yderligere renter.

- 48 Direktiv 2008/9/EF indeholder i artikel 19, 21 og 22 også tidsperioder, som skal indrømmes skatte- og afgiftsmyndigheden med henblik på prøvelsen af, om den indgående moms, der er gjort gældende, er retmæssigt. Efter direktivets artikel 27 påløber renterne først efter disse perioder. For den forelæggende ret opstår derfor det spørgsmål, om de i dette direktiv fastsatte tidsperioder også finder anvendelse på tilfælde, som de i hovedsagen omhandlede, dvs. tilfælde, der ikke umiddelbart er omfattet af direktivet. **[Org. s. 13]**
- 49 Samlet set forekommer fortolkningen af EU-retten med hensyn til de ovennævnte spørgsmål ikke at fremgå med en sådan klarhed, at der ikke foreligger tvivl som omhandlet i CILFIT-dommen (Domstolens dom af 6.10.1982, sag 283/81).
- 50 Spørgsmålene forelægges derfor i henhold til artikel 267 TEUF for Den Europæiske Unions Domstol med anmodning om præjudiciel afgørelse.

[udelades]