

Sag C-602/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

12. november 2020

Forelæggende ret:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Afgørelse af:

30. september 2020

Kassationsappellant:

»AKZ-Burgas« EOOD (»AKZ – Burgas« EOOD)

Kassationsindstævnt:

Direktor na Direksia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« (direktøren for direktoratet for »klager og skatte- og socialforsikringspraksis«)

Hovedsagens genstand

Kassationsappel til prøvelse af en afgørelse fra de indtægtsansvarlige myndigheder, hvorved en ret til lovbestemte renter af forpligtelser i forbindelse med uretmæssigt betalte socialforsikringsbidrag anerkendes i henhold til de nationale retsfor skrifter, ikke fra det tidspunkt, hvor de er blevet betalt, men fra det tidspunkt, hvor disse uretmæssigt betalte offentlige forpligtelser skulle have været tilbagebetalt. De nationale retsfor skrifers eventuelle manglende proportionalitet, hvilket nødvendiggør en fortolkning af EU-retten vedrørende en eventuel tilsidesættelse af princippet om loyalt samarbejde og det heraf afledte ækvivalensprincip og effektivitetsprincip.

Den præjudicielle forelæggelses genstand og retsgrundlag

Fortolkningen af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

1. Er EU-retten til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der begrænser de lovbestemte renter, der skal betales ved tilbagebetaling af socialforsikringsbidrag, der er opkrævet i strid med EU-retten, til de renter, der er påløbet fra dagen efter anmodningen om tilbagebetaling af hovedbeløbet?

2. Er EU-retten, navnlig ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der begrænser de lovbestemte renter, der skal betales ved tilbagebetalingen af obligatoriske bidrag til socialforsikringen, der er opkrævet i strid med EU-retten, til de renter, der er påløbet i perioden fra dagen efter anmodningen om tilbagebetaling af disse uretmæssigt betalte/opkrævede beløb til tilbagebetalingen heraf?

Anførte EU-retlige forskrifter

Traktaten om Den Europæiske Union – artikel 4, stk. 3, og artikel 19, stk. 1, andet punktum

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde, artikel 291, stk. 1, og artikel 267, stk. 1, litra b)

Anført praksis fra Domstolen

Domstolens dom af 14. juli 1977, Concetta Sagulo, Gennaro Brenca und Adelmadjid Bakhouché (8/77, ECLI:EU:C:1977:131), af 9. november 1983, Amministrazione delle Finanze dello Stato (199/82, ECLI:EU:C:1983:318), af 17. juli 1997, GT-Link A/S (C-242/95, ECLI:EU:C:1997:376), af 2. december 1997, Fantask A/S m.fl. (C-188/95, ECLI:EU:C:1997:580), af 8. marts 2001, Metallgesellschaft Ltd m.fl., Hoechst AG og Hoechst (UK) Ltd (C-397/98 og C-410/98; ECLI:EU:C:2001:134), af 7. september 2006, N (C-470/04; ECLI:EU:C:2006:525), af 12. december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774), af 13. marts 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161), af 15. marts 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167) af 10. april 2008, Marks & Spencer plc (C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211), af 21. januar 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, ECLI:EU:C:2010:32), af 6. september 2011, Lady & Kid m.fl. (C-398/09, ECLI:EU:C:2011:540), af 19. juli 2012, Littlewoods Retail m.fl. (C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478), af 27. september 2012, Zuckerfabrik Jülich m.fl. (C-113/10, C-147/10 og C-234/10, ECLI:EU:C:2012:591), af 18. april 2013, Mariana Irimie (C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250)

Anførte nationale retsforskrifter

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren, herefter »DOPK«) – artikel 128-132, artikel 162, stk. 2, nr. 1 og 9, og artikel 163, stk. 1

Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa (lov om indkomstskat for personer) – artikel 42

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder, parternes argumenter og retsforhandlingernes forløb

Sagens faktiske omstændigheder er uomtvistede mellem parterne og kan sammenfattes således:

- 1 Efter at have gennemført en kontrol traf de indtægtsansvarlige myndigheder ved Territorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Burgas (territorialdirektoratet for Det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter i Burgas) den 30. januar 2017 en afgørelse om efteropkrævning over for »AKZ – Burgas« EOOD, hvorved de for perioden fra den 1. januar 2014 til den 31. august 2014 fastsatte offentlige forpligtelser i form af en afgift, der var skyldig i henhold til artikel 42 i lov om indkomstskat for personer og skyldige socialforsikringsbidrag med tillæg af de skyldige lovbestemte renter. Efter en klageprocedure blev afgørelsen om efteropkrævning delvist stadfæstet af de overordnede indtægtsansvarlige myndigheder. I henhold til bulgarsk lovgivning er afgørelser om efteropkrævning foreløbigt eksigible, og derfor betalte »AKZ – Burgas« EOOD de således fastsatte forpligtelser, før lovligheden af afgørelsen om efteropkrævning var blevet prøvet ved domstolene.
- 2 Ved dom af 10. maj 2018 annullerede Burgaski administrativen sad (forvaltningsdomstolen i Burgas) den nævnte afgørelse om efteropkrævning. I forbindelse med en kassationsappel stadfæstede Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol) dommen i første instans.
- 3 Den 13. februar 2019 indgav »AKZ – Burgas« EOOD en anmodning til territorialdirektoratet for Det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter i Burgas om modregning eller tilbagebetaling i henhold til DOPK's artikel 129. Der blev herefter gennemført en skatte- og afgiftskontrol af selskabet, som blev afsluttet ved vedtagelsen af en afgørelse om modregning eller tilbagebetaling af 5. marts 2019. Heri hedder det, at der på grundlag af DOPK's artikel 129, stk. 6, ikke skyldes renter af de hovedbeløb i form af socialforsikringsbidrag, som er blevet opkrævet fra selskabet i henhold til den annullerede afgørelse om efteropkrævning, og at renterne af de morarenter, som selskabet har betalt af disse forpligtelser, for perioden fra tidspunktet for betalingen heraf til tidspunktet for vedtagelsen af afgørelsen om modregning eller tilbagebetaling, fastsættes til i alt 12 863,09 Leva (BGN).

- 4 Efter at selskabets administrative klage var blevet afvist, anlagde »AKZ – Burgas« EOOD et administrativt søgsmål. Ved dom af 11. oktober 2019 forkastede Administrativen sad Burgas (forvaltningsdomstolen i Burgas) søgsmålet til prøvelse af afgørelsen om modregning eller tilbagebetaling af 5. marts 2019, for så vidt som selskabet herved blev nægtet de lovbestemte renter af det beløb, der var blevet opkrævet med urette som socialforsikringsbidrag, for perioden mellem den uretmæssige betaling af dette beløb og det tidspunkt, hvor dette beløb skulle have været tilbagebetalt. I præmisserne til dommen i første instans hedder det, at det uretmæssigt betalte beløb, med undtagelse af forpligtelser vedrørende socialforsikringsbidrag i henhold til DOPK's artikel 129, stk. 6, skal tilbagebetales med tillæg af de lovbestemte renter for den periode, der er forløbet siden det tidspunkt, hvor disse beløb på grundlag af en afgørelse fra de skatte- og afgiftsindtægtsansvarlige myndigheder blev erlagt, og at beløbene i de øvrige tilfælde skal tilbagebetales med tillæg af de lovbestemte renter fra den dag, hvor de skulle have været tilbagebetalt til den afgiftspligtige person. På baggrund af denne bestemmelse afgjorde retten, at der ikke skyldes renter af de uretmæssigt betalte beløb for socialforsikringsbidrag, eftersom lovgiver udtrykkeligt har undtaget dem fra den gruppe af beløb, hvoraf der skal betales sådanne renter.
- 5 »AKZ – Burgas« EOOD iværksatte kassationsappel til prøvelse af denne dom ved Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol), der er den forelæggende ret i denne sag. Kassationsappellanten har gjort gældende, at retten i første instans begik en retlig fejl, da den forkastede selskabets søgsmål til prøvelse af afgørelsen om modregning eller tilbagebetaling, for så vidt som selskabet herved blev nægtet de lovbestemte renter af et uretmæssigt betalt beløb for socialforsikringsbidrag, for perioden mellem den uretmæssige betaling af beløbet og det tidspunkt, hvor beløbet skulle have været tilbagebetalt.

Kort begrundelse for den præjudicielle forelæggelse

- 6 For det første foretager den forelæggende ret en kort analyse af den relevante bulgarske lovgivning.
- 7 Den forelæggende ret henviser til, at skatte- og afgiftsbetalinger og obligatoriske bidrag til socialforsikringen udgør offentlige statslige fordringer, som er fastsat som obligatoriske i lovgivningen, og hvis betaling ikke afhænger af borgernes vilje. Skatte- og afgiftsbetalinger og obligatoriske bidrag til den statslige syge- og socialforsikring er af forskellig retlig karakter. De to kategorier af offentlige statslige fordringer har forskellig karakter og forskelligt formål, hviler på forskellige retsgrundlag og medfører forskellige retlige konsekvenser. Socialforsikringsbidragene har ikke skatte- og afgiftskarakter. Den forsikrede får som modydelse herfor et krav på tilsvarende ydelser, mens skatter og afgifter er en statslig fordring, som skyldes uden modydelse.
- 8 I DOPK's bestemmelser har den bulgarske lovgiver fastlagt en fælles procedure for fastsættelsen af skatter og afgifter og obligatoriske bidrag til socialforsikringen

(DOPK's kapitel 14) og en fælles procedure for tilbagebetaling eller modregning (DOPK's artikel 128-132) i tilfælde, hvor den skatte- og afgiftspligtige person ved en endelig dom eller en forvaltningsafgørelse, der er blevet endelig, tilkendes en ret til tilbagebetaling af beløb, der er ukorrekt eller uretmæssigt betalt (erlagt eller opkrævet) som afgifter og obligatoriske bidrag til socialforsikringen, og som er blevet opkrævet eller pålagt af de indtægtsansvarlige myndigheder.

- 9 I henhold til DOPK's artikel 129, stk. 6, første punktum, er obligatoriske bidrag til socialforsikringen, som er uretmæssigt erlagt eller opkrævet, dog ikke blandt de fordringer, som skal tilbagebetales med tillæg af de lovbestemte renter for hele den periode, der er forløbet mellem den uretmæssige betaling og det tidspunkt, hvor der sker en tilbagebetaling på grundlag af en afgørelse fra en indtægtsansvarlig myndighed. I henhold til denne bestemmelse skyldes der først renter af forpligtelser vedrørende socialforsikringsbidrag, som er uretmæssigt erlagt, først fra den dag, hvor der er truffet behørig afgørelse om, at de skal tilbagebetales til den afgiftspligtige person.
- 10 For det andet undersøger den forelæggende ret den relevante praksis fra Domstolen, idet den bl.a. henviser til følgende:
- 11 Den forelæggende ret henviser til dom i sagerne Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 og C-410/98), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04), Littlewoods Retail m.fl. (C-591/10) og Zuckerfabrik Jülich m.fl. (C-113/10, C-147/10 og C-234/10), hvori Domstolen afgjorde, at medlemsstaterne er forpligtet til at tilbagebetale skatte- og afgiftsbeløb, som er opkrævet i strid med EU-retten, med tillæg af renter. Spørgsmålet om betaling af renter af beløb, som er opkrævet i strid med EU-retten, tilkommer henset til princippet om procesautonomi medlemsstaterne.
- 12 Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol) henviser til, at Domstolen i sin praksis har afgjort, at retten til at få tilbagebetalt sådanne afgifter på trods af manglende EU-retlige bestemmelser om tilbagebetaling af nationale skatter og afgifter, der ikke er forenelige med EU-retten, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved de EU-retlige bestemmelser, således som de fortolkes af Domstolen. Medlemsstaten er forpligtet til at tilbagebetale afgifter, som er opkrævet i strid med EU-retten, idet denne ret til tilbagebetaling er en subjektiv rettighed afledt af EU-retten (dom i sagen Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, præmis 24).
- 13 Når der ikke findes fællesskabsretlige bestemmelser, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for borgerne, men disse regler må dog ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) (dom i sagen

Metallgesellschaft m.fl. [C-397/98 og C-410/98], præmis 85, og Test Claimants in the FII Group Litigation, [C-446/04], præmis 203). I henhold til princippet om medlemsstaternes procesautonomi tilkommer det medlemsstaterne i deres interne retsorden at fastlægge de processuelle midler, der skal sikre beskyttelsen af de rettigheder, som borgerne er tillagt ved EU-retten; dette må navnlig ikke medføre, at det centrale indhold af disse rettigheder begrænses eller påvirkes negativt.

- 14 I henhold til ækvivalensprincippet finder bestemmelserne om tilbagebetaling af beløb, som er opkrævet i strid med den nationale lovgivning, også anvendelse på en tilsvarende ret til tilbagebetaling af beløb, som er opkrævet i strid med EU-retten ([Littlewoods Retail m.fl.] dom C-591/10). Netop hensynet til overholdelsen af ækvivalensprincippet taler for, at der ved fastlæggelsen af det tidspunkt, hvorfra der påløber renter af obligatoriske bidrag til socialforsikringen, der er opkrævet med urette, anvendes den tidligste mulighed, og henset hertil er den nationale lovgivning ikke i overensstemmelse med dette princip.
- 15 I henhold til ækvivalensprincippet skal den tidligste mulighed ved bestemmelsen af det tidspunkt, hvorfra der påløber renter af obligatoriske socialforsikringsbidrag, der er opkrævet med urette, være identisk med det tidspunkt, hvorfra der påløber renter af de øvrige beløb, som er erlagt eller opkrævet i urigtig formening om skyld på grundlag af en afgørelse fra den indtægtsansvarlige myndighed. Derfor anser den forelæggende ret bestemmelsen i DOPK's artikel 129, stk. 6, første punktum, for at være uforholdsmæssig.
- 16 Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol) gentager, at det i mangel af EU-retlige bestemmelser tilkommer de enkelte medlemsstater i deres interne retsorden under iagttagelse af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet at fastsætte rentesatsen og beregningsmetoden for de skyldige renter således, at de ikke er mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende krav på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk umuligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU's retsorden (dom i sagen Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, præmis 27 og 28). Domstolen har fastslået, at det ganske vist tilkommer medlemsstaterne i deres interne retsorden at fastsætte betingelserne for, hvordan sådanne renter skal betales, herunder metoden til beregning af disse renter, men at de nationale regler ikke må afskære den skatte- og afgiftspligtige person fra en passende godtgørelse for de tab, som vedkommende har lidt som følge af den med urette betalte skat eller afgift.
- 17 Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol) præciserer, at Domstolen anser renterne for at være compensation for tab, der følger af, at pengebeløb, der er erlagt i strid med EU-retten, ikke har været til rådighed (dom i sagerne Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, præmis 112 ff., og Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, præmis 202 ff.). Det er den forelæggende rets opfattelse, at retten til lovbestemte renter som godtgørelse for tab, der er lidt som følge af den afgift, der er erlagt uretmæssigt og i strid med EU-retten, gælder parallelt ved siden af kravet på tilbagebetaling af

den afgift, der er uretmæssigt erlagt, og udgør en subjektiv rettighed afledt af EU-retten. Denne subjektive rettighed omfatter forpligtelsen til betaling af lovbestemte renter fra tidspunktet for erlæggelsen af denne afgift. Den forelæggende ret finder det åbenbart, at den skatte- og afgiftspligtige person netop fra dette tidspunkt og ikke fra noget senere tidspunkt lider et tab, fordi det pågældende pengebeløb ikke er til rådighed.

- 18 Således skal ikke blot den skat eller afgift, der er opkrævet med urette, men også beløb, der er betalt til denne stat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat eller afgift, tilbagebetales. Dette omfatter også det tab, der følger af, at pengebeløb ikke har været til rådighed som følge af skatte- og afgiftsopkrævning i form af forskudsskat (dom i sagerne Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 og C-410/98, præmis 87-89), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, præmis 205), Littlewoods Retail m.fl. (C-591/10, præmis 25) og Zuckerfabrik Jülich m.fl. (C-113/10, C-147/10 og C-234/10, præmis 65).
- 19 På denne baggrund er den forelæggende ret henset til de principper, som Domstolen har udviklet i sin praksis, i tvivl om, hvorvidt en bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, der begrænser de skyldige renter til et beløb, som beregnes fra den dag, hvor de forpligtelser, der er uretmæssigt erlagt, i forbindelse med socialforsikringsbidrag (i henhold til DOPK's artikel 129, stk. 1-4) skulle have været tilbagebetalt, opfylder de krav, som Domstolen har opstillet. Der opstår det spørgsmål, om rentesatsen skal afhænge af varigheden af den periode, hvor det beløb, der er uretmæssigt erlagt, ikke var til rådighed, og om denne varighed også omfatter perioden mellem tidspunktet for erlæggelsen af det pågældende uretmæssige beløb og tidspunktet for tilbagebetalingen heraf.
- 20 Derfor anser den forelæggende ret en fortolkning af de EU-retlige bestemmelser, nemlig artikel 4, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Union (princippet om loyalt samarbejde og det heraf afledte ækvivalensprincip og effektivitetsprincip), artikel 19, stk. 1, andet punktum, TEU og af artikel 291, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde for at være nødvendig med henblik på en korrekt afgørelse af sagen.