Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 21. januar 2021 [1]

Sag C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
procesdeltagere:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig)

»Præjudiciel forelæggelse – skatte- og afgiftsret – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 183 – tilbagebetaling af overskydende indgående moms – forrentning ved efterfølgende forhøjelse af overskydende indgående moms eller efterfølgende nedsættelse af den skyldige afgift – ingen nationale gennemførelsesforanstaltninger – direkte anvendelse af et direktiv – analog anvendelse af et ikke relevant direktiv – direktiv 2008/9/EF – artikel 27 – fortolkning af EU-retten i overensstemmelse med national lovgivning«

I. Indledning

1. Spørgsmålet i den foreliggende sag er, om momsdirektivet giver den afgiftspligtige et direkte krav på forrentning af henholdsvis et overskydende indgående momsbeløb, der først er udbetalt efterfølgende, og af et krav på tilbagebetaling af moms, der først er udbetalt efterfølgende. Ifølge den forelæggende rets oplysninger har Republikken Østrig ingen sådanne bestemmelser om forrentning for så vidt angår moms. De eksisterende bestemmelser om forrentning af andre afgiftstyper kan ikke fortolkes i overensstemmelse med EU-retten og finde anvendelse på moms.

2. Et andet direktiv (direktiv 2008/9) indeholder imidlertid et direkte anvendeligt krav på forrentning af overskydende indgående moms, der efterfølgende tilbagebetales til afgiftspligtige personer, der er etableret i udlandet, og som ikke har udført transaktioner i indlandet. Spørgsmålet er, om dette direktiv kan anvendes analogt i den foreliggende sag.

3. Selv hvis dette spørgsmål besvares benægtende, og der heller ikke af momsdirektivet kan udledes noget direkte anvendeligt krav på forrentning, kan Domstolen muligvis alligevel fremkomme med yderligere nyttig vejledning med henblik på at afgøre tvisten i overensstemmelse med EU-retten.

1 – Originalsprog: tysk.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [2] (herefter »momsdirektivet«) vedrører nedsættelse af afgiftsgrundlaget og bestemmer:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

5. Momsdirektivets artikel 183 har følgende ordlyd:

»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.«

6. Rådets direktiv 2008/9/EF om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF [3] (herefter »direktiv 2008/9«) vedrører fremgangsmåderne for tilbagebetaling af indgående moms til afgiftspligtige, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som ikke har udført transaktioner i denne stat.

7. Artikel 27 i dette direktiv vedrører forrentningen af det nævnte krav på tilbagebetaling og har følgende ordlyd:

»1. Renten beregnes fra dagen efter sidste frist for tilbagebetaling i henhold til artikel 22, stk. 1, og indtil den dato, hvor tilbagebetalingen rent faktisk finder sted.

2. Rentesatsen skal svare til den rentesats, der anvendes ved tilbagebetaling af moms til momspligtige personer etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten ifølge denne medlemsstats nationale lovgivning.

Hvis rente ifølge national lovgivning ikke skal betales i tilfælde af tilbagebetaling til etablerede momspligtige personer, betales en rente svarende til den rente eller tilsvarende afgift, som tilbagebetalingsmedlemsstaten anvender ved for sen betaling af moms fra afgiftspligtige personer.«

2 – EUT 2006, L 347, s. 1.

3 – EUT 2008, L 44, s. 23.

B. Østrigsk ret

8. I Østrig reguleres den afgiftspligtiges rentekrav i Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (forbundslov om generelle bestemmelser og om den procedure, der finder anvendelse på skatter og afgifter, som forvaltes af skatte- og afgiftsmyndighederne i forbundsstaten, delstaterne og kommunerne) (herefter »forbundslov om skatter og afgifter«):

9. § 205 i forbundslov om skatter og afgifter vedrører den skattepligtiges krav på rente i forbindelse med krav på tilbagebetaling på indkomstskatte- og selskabsskatteområdet:

»(1) Forskelsbeløb vedrørende indkomstskat og selskabsskat, der følger af skatteansættelser, idet der ses bort fra forudbetalinger (stk. 3), set i forhold til acontobetalinger eller den skat, der hidtil har været fastsat, forrentes fra den 1. oktober i det år, der følger efter det år, hvor kravet på skat opstod, og indtil tidspunktet for fremsendelse af disse skatteansættelser (rentekrav) (Anspruchszinsen). Denne bestemmelse finder tilsvarende anvendelse på forskelsbeløb i henhold til

a) annullation af skatteansættelser […]

(2) Rentekravet udgør pr. år 2% over basisrentesatsen. Der fastsættes ikke rentekrav, som ikke udgør et beløb på mindst 50 EUR. Renter på skyldig skat fastsættes for en periode på højst 48 måneder. […]«

10. § 205a i forbundslov om skatter og afgifter har siden den 1. januar 2012 givet den skatte- eller afgiftspligtige et krav på renter af for meget betalt skat eller afgift, såfremt skatten eller afgiften senere som følge af en klage nedsættes til et lavere beløb end oprindeligt, og har følgende ordlyd:

»(1) Såfremt en allerede betalt skyldig skat eller afgift, hvis størrelse direkte eller indirekte afhænger af afgørelsen af en klage over en skatte- eller afgiftsansættelse, nedsættes, fastsættes der på den skatte- eller afgiftspligtiges forlangende renter for tidsrummet fra betaling til fremsendelse af henholdsvis afgørelsen om skatte- eller afgiftsnedsættelsen og dommen (klagerenter) (Beschwerdezinsen). […]

(4) Renterne udgør pr. år 2% over basisrentesatsen. Der fastsættes ikke renter, som ikke udgør et beløb på mindst 50 EUR.«

III. Hovedsagen

11. Anmodningen om præjudiciel afgørelse er baseret på to særskilte revisionsappeller, der verserer for den forelæggende ret.

– Vedrørende den første revisionsappel (Ro 2017/15/0035)

12. CS, sagsøgeren i den første sag (herefter »sagsøger 1«), angav i sin momsangivelse for august 2007 et overskydende indgående momsbeløb på 60 689,28 EUR. Finanzamt (skatte- og afgiftsmyndigheden) fastsatte imidlertid kun dette overskydende beløb til 14 689,28 EUR. Sagsøger 1 iværksatte sag til prøvelse af denne afgørelse ved retten og fik medhold. Hele det overskydende indgående momsbeløb blev »udbetalt« til denne den 22. maj 2013.

13. Den 30. maj 2013 anmodede sagsøger 1 i henhold til § 205a i forbundslov om skatter og afgifter om forrentning af dette overskydende indgående momsbeløb for perioden fra bestemmelsens ikrafttræden (den 1.1.2012) og indtil betalingen den 22. maj 2013. Denne anmodning afviste skatte- og afgiftsmyndigheden. Sagsøger 1 iværksatte sag til prøvelse af denne afgørelse ved Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig), men fik ikke medhold.

14. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) begrundede dette med, at § 205a i forbundslov om skatter og afgifter ikke omhandler sager vedrørende overskydende indgående momsbeløb, i hvilke der er givet medhold, men udelukkende sager ved domstolene til prøvelse af skattegæld, der er ansat for højt og er betalt, og i hvilke der er givet medhold. Den af sagsøger 1 iværksatte revisionsappel vedrører denne afgørelse.

– Vedrørende den anden revisionsappel (Ro 2018/15/0026)

15. Sagsøgeren i den anden sag (technoRent International, herefter »sagsøger 2«) er en virksomhed, der er etableret i Tyskland. Denne solgte i årene 2003 og 2004 maskiner i Østrig og opkrævede i Østrig moms på disse transaktioner. I 2005 gjorde sagsøger 2 i momsangivelsen for maj måned 2005 et krav på kreditering af moms på 367 081,58 EUR gældende. Baggrunden var en efterfølgende nedsættelse af vederlaget som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, da nogle af maskinerne åbenbart ikke blev betalt eller ikke blev betalt fuldt ud.

16. Denne nedsættelse af afgiftsgrundlaget blev gjort til genstand for en administrativ kontrol (fra juli 2006 til juni 2008). I første omgang blev tilgodehavendet »udbetalt« til sagsøger 2 den 10. marts 2008. Ved kontrollens afslutning var skatte- og afgiftsmyndigheden dog af den opfattelse, at der alligevel ikke skulle ske nedsættelse af afgiftsgrundlaget. Ved afgørelse af 13. oktober 2008 fastsatte skatte- og afgiftsmyndigheden derfor et krav om efterbetaling på 367 081,58 EUR. Der blev givet medhold i sagen anlagt til prøvelse af denne momsafgørelse.

17. I oktober 2013 anmodede sagsøger 2 om forrentning af beløbet på 367 081,58 EUR for perioden fra juli 2005 til maj 2013. Skatte- og afgiftsmyndigheden bestemte vedrørende denne anmodning, at der i henhold til § 205a i forbundslov om skatter og afgifter kun var grundlag for et rentekrav (på 10 021,32 EUR) for perioden fra den 1. januar 2012 til den 8. april 2013. Retten gav ved dom af 29. maj 2017 til dels sagsøger 2 medhold i et søgsmål til prøvelse heraf, idet den også tilkendte sagsøger 2 morarenter for perioden fra den 2. september 2005 til den 9. marts 2008. Den revisionsappel, som skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat til prøvelse heraf, er udelukkende rettet mod tilkendelsen af morarenter for perioden fra den 2. september 2005 til den 9. marts 2008.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

18. Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig), der har kompetencen i begge revisionsappelsager, har ikke set sig i stand til at fortolke rentebestemmelserne i henholdsvis § 205 og § 205a i forbundslov om skatter og afgifter i overensstemmelse med EU-retten og har derefter ved kendelse af 24. oktober 2018 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»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 renteregel?

Såfremt [det første spørgsmål] 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 [direktiv 2006/112], 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 [direktiv 2008/9], når hovedsagerne ikke er omfattet af dette direktivs anvendelsesområde?«

19. Republikken Østrig og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg i sagen for Domstolen.

V. Retlig bedømmelse

A. Vedrørende de præjudicielle spørgsmål

20. De tre præjudicielle spørgsmål vedrører nærmere bestemt alle spørgsmålet, om og i bekræftende fald i hvilket omfang der ifølge EU-retten skal ske forrentning af henholdsvis et overskydende indgående momsbeløb og et krav på tilbagebetaling af moms (ofte også betegnet som momstilgodehavende). Da det andet og det tredje spørgsmål er betinget af, at det første spørgsmål besvares bekræftende, vil jeg behandle det første spørgsmål først.

21. Den forelæggende ret synes ved dette spørgsmål at tage udgangspunkt i den forudsætning, at østrigsk ret ikke eller kun ved helt særlige konstellationer foreskriver forrentning af henholdsvis et overskydende indgående momsbeløb og af et krav på tilbagebetaling af moms. I denne forbindelse kan der ikke ske analog anvendelse af den generelle regel om indkomstbeskatning i § 205 i forbundslov om skatter og afgifter. Ligeledes har § 205a i forbundslov om skatter og afgifter siden den 1. januar 2012 kun omhandlet tilfælde, hvor momsen som følge af en afgiftsansættelse efterfølgende nedsættes, men ikke tilfælde, hvor fradraget for indgående moms forhøjes. Dette er grunden til, at retten har ønsket oplyst, om der findes en direkte anvendelig regel »i henhold til EU-retten«.

22. Den foreliggende sag drejer sig om forrentning af henholdsvis et overskydende indgående momsbeløb og af et krav på tilbagebetaling af moms. Dermed kommer primært momsdirektivet og i denne sag først og fremmest dette direktivs artikel 183 og 90 i betragtning som relevant EU-ret.

23. Med henblik på besvarelsen af det første spørgsmål skal rækkevidden af et forrentningskrav i henhold til momsdirektivets artikel 183 og 90 (jf. i denne henseende afsnit B.1) og dettes direkte anvendelighed derfor først afklares (jf. i denne henseende afsnit B.2). Efterfølgende skal en direkte analog anvendelse af artikel 27 i direktiv 2008/9, som i sig selv ikke finder anvendelse (jf. i denne henseende afsnit B.3), og mulighederne for at fortolke § 205 og § 205a i forbundslov om skatter og afgifter i overensstemmelse med EU-retten gennemgås (jf. i denne henseende afsnit C).

B. Vedrørende forrentning af overskydende moms og af et krav på tilbagebetaling af moms

1. Indhold og rækkevidde af momsdirektivets artikel 183 og 90

a) Forrentning af overskydende moms

24. Først skal det afklares, om borgerne i henhold til momsdirektivet har krav på forrentning. Momsdirektivet indeholder ingen konkrete bestemmelser om forrentning. Af momsdirektivets artikel 183 fremgår det også kun, at medlemsstaterne enten kan overføre det overskydende beløb, der følger af den positive forskel på fradrag for indgående moms og skyldig moms, til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

25. I denne henseende foreskriver denne bestemmelse i henhold til sin ordlyd hverken en forpligtelse til at betale rente af det overskydende momsbeløb, der skal tilbagebetales, eller den dato, fra hvilken sådanne renter skal betales [4].

26. Momsdirektivets artikel 183 skal dog ses i sammenhæng med artikel 179. I henhold til momsdirektivets artikel 179 foretages fradraget under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for afgiftsperioden, fradrager de momsbeløb, for hvilke retten til at fradrage indgående moms er opstået. I sidste ende foreskriver momsdirektivets artikel 179 en tvungen modregning af den skyldige moms for den pågældende momsperiode. Er den skyldige moms større end fradraget for indgående moms, forfalder der dog et (mindre) momsbeløb til betaling. Er den skyldige moms derimod mindre end fradraget for indgående moms, resterer der et overskydende indgående momsbeløb, som momsdirektivets artikel 183 omhandler.

27. Af denne sammenhæng mellem momsdirektivets artikel 183 og den momspligtiges ret til at fradrage indgående moms under hensyntagen til princippet om neutralitet udspringer en fast praksis ved Domstolen, i henhold til hvilken fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen, der som udgangspunkt ikke kan begrænses. Særligt omfatter retten *umiddelbart* hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled [5].

28. Desuden skal det anføres, at selve eksistensen af denne fradragsret henhører under momsdirektivets artikel 167-172, der findes i direktivets kapitel med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, hvorimod direktivets artikel 178-183 alene vedrører betingelserne for udøvelsen af denne ret [6]. Domstolen har i denne henseende allerede præciseret, at de af medlemsstaterne fastsatte bestemmelser om udøvelse af denne ret ikke må krænke princippet om momssystemets afgiftsneutralitet, ved at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære denne afgift [7]. Endelig kræver princippet om momssystemets afgiftsneutralitet, at det økonomiske tab, som følger heraf til skade for den afgiftspligtige på grund af den manglende rådighed over de omhandlede beløb, skal kompenseres gennem betaling af morarenter [8].

29. I denne henseende følger det af momsdirektivets artikel 183, sammenholdt med neutralitetsprincippet, at den afgiftspligtige – som i det foreliggende tilfælde sagsøger 1 – har krav på forrentning af et overskydende indgående momsbeløb, der ikke er udbetalt til ham.

b) Forrentning af et krav på tilbagebetaling af moms

30. I overensstemmelse med Kommissionens opfattelse gælder der ikke andet, når der er tale om en afgiftspligtig, der – som det er tilfældet for sagsøger 2 – først behørigt har indbetalt momsen, og som på grund af en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 90 – dvs. fra det tidspunkt, hvor nedsættelsen blev foretaget – nu har et krav på tilbagebetaling (såkaldt momstilgodehavende) mod afgiftskreditoren.

4 – Jf. dom af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 19), og af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 27).

5 – Dom af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 21), af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 43), af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 32), af 30.9.2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 34), og af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 37 og den deri nævnte praksis).

6 – Dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 44), jf. i denne retning endvidere: dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 30), og af 8.11.2001, Kommissionen mod Nederlandene (C-338/98, EU:C:2001:596, præmis 71).

7 – Jf. udtrykkeligt: dom af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 22), af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 45), og af 12.05.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 33).

8 – Jf. udtrykkeligt dom af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 23 og 24), og af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 51). Sammenfattende således også dom af 23.4.2020, Sole-Mizo og Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 og C-126/18, EU:C:2020:292, præmis 36).

31. I begge tilfælde kommer en afgiftspligtig til at betale for meget moms, som den pågældende enten indirekte via sin leverandør eller direkte har indbetalt til staten. For så vidt angår neutralitetsprincippet adskiller byrden ved en for sen hensyntagen til nedsættelsen af afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 90 sig derfor på ingen måde fra den for sene udbetaling af et overskydende indgående momsbeløb i henhold til artikel 183. Af denne grund har Domstolen i en sag vedrørende nedsættelse af afgiftsgrundlaget også allerede fastslået [9], at »der af EU-retten kan udledes et princip om, at medlemsstaterne er forpligtede til at tilbagebetale de afgiftsbeløb, som er opkrævet i strid med EU-retten, med renter« [10].

32. For så vidt angår momsbeløb, som først er opkrævet med rette, men som skal tilbagebetales på grund af en senere nedsættelse af afgiftsgrundlaget som følge af, at det retlige grundlag for betalingen er bortfaldet, skal der følgelig også, fra dette tidspunkt, ske tilbagebetaling med renter heraf.

c) Udelukkelse af forrentning i henhold til artikel 27 i direktiv 2008/9?

33. I modsætning til, hvad der er anført i anmodningen om præjudiciel afgørelse, og som også Republikken Østrig har gjort gældende, kan det derimod ikke udledes af ordlyden af artikel 27, stk. 2, andet punktum, i direktiv 2008/9, at medlemsstaterne fuldstændigt kan undlade at forrente disse krav. Denne bestemmelse har følgende ordlyd: »Hvis rente ifølge national lovgivning ikke skal betales i tilfælde af tilbagebetaling til etablerede momspligtige personer, betales en rente svarende til den rente eller tilsvarende afgift, som tilbagebetalingsmedlemsstaten anvender ved for sen betaling af moms fra afgiftspligtige personer.«

34. Formuleringen »[h]vis rente ifølge national lovgivning ikke skal betales« betyder ikke, at direktivgiver gik ud fra, at det er muligt ikke at fastsætte bestemmelser om forrentning for tilbagebetaling af indgående moms til afgiftspligtige i den nationale lovgivning.

35. Som det fremgår af første og anden betragtning til direktiv 2008/9, var der før indførelsen af dette direktiv i dets nuværende form et betydeligt tomrum i forbindelse med gennemførelsen og harmoniseringen af medlemsstaternes lovgivning om tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet. For at afhjælpe dette tomrum er virksomhedernes stilling blevet fremmet, således som det fremgår af tredje betragtning til direktiv 2008/9. Derfor er der i artikel 27, stk. 2, andet punktum, i direktiv 2008/9 fastsat en konkret opsamlingsregel, som er bindende for alle medlemsstater. Såfremt der ikke findes bestemmelser om forrentning af tilbagebetalingskrav fra momspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, finder følgelig bestemmelserne om for sen betaling til staten til anvendelse.

36. Denne opsamlingsregel, der finder anvendelse i et særligt tilfælde (artikel 27, stk. 2, andet punktum, i direktiv 2008/9), udelukker dog under ingen omstændigheder en forrentning i alle andre tilfælde. Dette gælder så meget desto mere, som neutralitetsprincippet (jf. punkt 28 ovenfor) kræver forrentning i alle andre tilfælde.

d) Foreløbig konklusion

37. Der følger således af momsdirektivets artikel 183 og 90, sammenholdt med neutralitetsprincippet, at medlemsstaten har pligt til at forrente overskydende indgående moms og krav på tilbagebetaling af afgift som følge af en nedsættelse af afgiftsgrundlaget.

9 – Dom af 19.7.2012, Littlewoods Retail Ltd m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 25).

10 – Jf. i denne retning også – dog i en sag vedrørende momsdirektivets artikel 183 – dom af 23.4.2020, Sole-Mizo og Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 og C-126/18, EU:C:2020:292, præmis 36).

2. Direkte anvendeligt rentekrav i henhold til momsdirektivets artikel 183 eller 90, sammenholdt med neutralitetsprincippet?

38. Dernæst skal det undersøges, om momsdirektivets artikel 183 og 90, sammenholdt med neutralitetsprincippet, hjemler et direkte anvendeligt rentekrav. Dette spørgsmål skal besvares benægtende i overensstemmelse med Republikken Østrigs opfattelse. I henhold til momsdirektivets artikel 183 og 90, sammenholdt med neutralitetsprincippet, er det ganske vist ubestridt, at der i princippet skal finde forrentning sted. De nærmere bestemmelser – f.eks. rentesatsen eller starttidspunktet for forrentningen – er imidlertid ikke fastsat i EU-retten.

39. Ved fastlæggelsen af forrentningen har medlemsstaterne tværtimod et råderum med hensyn til gennemførelsen heraf[11]. Det forholder sig ikke anderledes ved en forrentning af tilbagebetalingskravet i medfør af momsdirektivets artikel 90[12].

40. Domstolen har flere gange bekræftet dette råderum med hensyn til gennemførelsen. I henhold hertil er f.eks. en bestemmelse, som foreskriver udbetaling af den overskydende moms inden for en frist på 45 dage efter momsangivelse, indtil renterne begynder at påløbe, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 183[13].

41. Følgelig påhviler det medlemsstaterne at fastsætte de nærmere bestemmelser for forrentningen i deres nationale lovgivning. Henset til de forskellige valutaområder med forskellige inflationsrater og rentesatser inden for Unionen er denne åbenhed i momsdirektivet hvad indholdet angår forståelig. Det er dermed udelukket, at momsdirektivets artikel 183 eller 90, sammenholdt med neutralitetsprincippet, er direkte anvendelig med henblik på fastlæggelse af et bestemt krav på forrentning i den afgiftspligtiges favør.

3. Analog anvendelse af artikel 27 i direktiv 2008/9?

42. En analog anvendelse af artikel 27 i direktiv 2008/9 – således som den forelæggende ret åbenbart overvejer med sit tredje spørgsmål – kommer heller ikke i betragtning i den foreliggende sag og i overensstemmelse med Republikken Østrigs opfattelse. Denne artikel er ganske vist tilstrækkeligt nøjagtig og præcis og ville derfor i sig selv være direkte anvendelig. Den pålægger imidlertid kun medlemsstaten at følge en bestemt forrentningsbestemmelse, når der er tale om en afgiftspligtig, der er etableret i udlandet og ikke gennemfører transaktioner i indlandet.

43. Følgelig har Østrig ikke tilsidesat artikel 27 i direktiv 2008/9 ved ikke at gennemføre denne forrentningsbestemmelse i tilfælde af, at der er tale om en afgiftspligtig, der er etableret i indlandet (eller en afgiftspligtig med indenlandske transaktioner). Betydningen af og formålet med en direkte anvendelse af et direktiv er derfor ikke relevant her. Det kan og skal ikke hindres, at staten kan forbedre sin retsstilling ved ikke at efterkomme EU-retten[14].

11 – Dom af 23.4.2020, Sole-Mizo og Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 og C-126/18, EU:C:2020:292, præmis 37), af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 20 – autonomi), af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 39), af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 33 og 64) og af 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 17).

12 – Jf. dom af 19.7 2012, Littlewoods Retail Ltd m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 – Dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 50 og 61).

14 – I denne retning udtrykkeligt: dom af 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, præmis 38), af 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, præmis 22 og 23), og af 26.2.1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, præmis 49).

44. Desuden mangler der også et retligt tomrum, for at en analog anvendelse kan komme på tale. Som allerede anført ovenfor (punkt 35 og 36) var der før indførelsen af direktiv 2008/9 i dette direktivs nuværende form et betydeligt tomrum i proceduren vedrørende tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige, der ikke er etableret i indlandet. For afgiftspligtige, der er etableret i indlandet, gik lovgiver dog tilsyneladende ikke ud fra, at der forelå et sådant tomrum, idet lovgiver ellers ikke kun havde reguleret dette ene særlige tilfælde.

45. Når dette er sagt, ville en analog anvendelse af et direktiv, der ikke er relevant, i den foreliggende sag svare til at tilsidesætte EU-lovgivers vurdering, således som denne fremgår af momsdirektivet. Denne har ved formuleringen af momsdirektivets artikel 183 og 90 overladt gennemførelsen og også forrentningen af overskydende indgående moms og af kravet på tilbagebetaling til medlemsstaterne. Domstolen har henvist til, at medlemsstaterne har et råderum [15]. En analog anvendelse af artikel 27 i direktiv 2008/9 ville indebære en omgåelse af dette råderum.

4. Foreløbig konklusion

46. Af momsdirektivets artikel 183 og 90, sammenholdt med neutralitetsprincippet, fremgår der ingen rentebestemmelse, der finder direkte anvendelse i den afgiftspligtiges favør. I denne henseende er artiklerne ikke tilstrækkeligt præcise for så vidt angår rentesatsen og det tidspunkt, fra hvilket renterne påløber. Dette ændrer intet ved det faktum, at momsdirektivets artikel 183 og 90, sammenholdt med neutralitetsprincippet, kræver bestemmelser om forrentning. En analog anvendelse af artikel 27 i direktiv 2008/9 kommer heller ikke på tale.

C. Grænser for medlemsstaternes råderum med hensyn til gennemførelse: ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet

47. Da momsdirektivet således ikke indeholder direkte anvendelige bestemmelser om forrentning, henhører udformningen af rentekravet principielt under medlemsstaternes kompetence. Som Domstolen allerede har fastslået, har de i denne henseende et råderum [16] og kan fastsætte de nærmere vilkår for rentekravet.

48. De nærmere bestemmelser om tilbagebetalingen må imidlertid ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende krav på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må ikke være udformet således, at de i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve rettigheder, som hjemles i Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) [17].

15 – Dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 39), af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 33 og 64), af 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 17) og af 25.10.2001, Kommissionen mod Italien (C-78/00, EU:C:2001:579, præmis 32).

16 – Dom af 23.4.2020, Sole-Mizo og Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 og C-126/18, EU:C:2020:292, præmis 37), af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 20 – autonomi), af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 39), og af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 29).

17 – Dom af 16.7.2020, UR (Advokater undergives momspligt) (C-424/19, EU:C:2020:581, præmis 25), af 4.3.2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, præmis 58), af 10.7.2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, præmis 54), af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 20), af 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, præmis 17), og af 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, præmis 24).

49. Disse principper påvirker de nationale domstoles anvendelse og fortolkning af den nationale lovgivning. Som Domstolen allerede har fastslået, ville den nationale ret nemlig være forpligtet til at sikre den fulde virkning af EU-retten – i den foreliggende sag momsdirektivet – ved om fornødent af egen drift at undlade at anvende den hidtidige fortolkning, eftersom denne fortolkning ikke er forenelig med EU-retten [18]. Den nationale ret skal tage hensyn til nationale bestemmelser som helhed med henblik på at vurdere, hvorvidt de kan anvendes således, at de ikke fører til et resultat, der er i strid med det resultat, der tilsigtes med EU-retten [19].

50. Det er imidlertid en betingelse, at retten har en sådan mulighed. Efter den forelæggende rets opfattelse udelukker ordlyden af, formålet med og systematikken i § 205 og § 205a i forbundslov om skatter og afgifter ganske vist, at de finder anvendelse på »momsfordringer, der er krediteret for sent«. Det kan imidlertid eventuelt komme på tale at fortolke disse bestemmelser i overensstemmelse med EU-retten eller at anvende dem analogt. Såfremt der ikke findes bestemmelser om for meget betalt moms, foreligger der muligvis et retligt tomrum. Dette kan for så vidt angår sagsøger 2 udfyldes ved analog anvendelse af de bestemmelser om forrentning, der gælder for andre skatte- og afgiftstyper (f.eks. § 205 i forbundsloven om skatter og afgifter) i henhold til ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.

51. For så vidt angår sagsøger 1 gælder: Om den skyldige afgift reduceres, eller om kravet på fradrag af indgående moms forhøjes som følge af, at et retsmiddel bringes i anvendelse, er ikke afgørende for det overskydende indgående momsbeløb, der følger heraf (dvs. saldoen i henhold til momsdirektivets artikel 183). Derfor kan en udvidende fortolkning af § 205a i forbundsloven om skatter og afgifter i overensstemmelse med EU-retten i det foreliggende tilfælde muligvis alligevel komme på tale i henhold til ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.

52. Da imidlertid ikke al national lovgivning kan fortolkes i overensstemmelse med EU-retten, således som det bl.a. også følger af medlemsstaternes erstatningspligt i tilfælde af tilsidesættelse af EU-retten [20], kan dette i sidste ende kun afgøres af den forelæggende ret.

53. Da det første præjudicielle spørgsmål er blevet besvaret benægtende, er det ikke nødvendigt at besvare det andet og det tredje spørgsmål særskilt.

VI. Forslag til afgørelse

54. Derfor foreslår jeg Domstolen at besvare den østrigske Verwaltungsgerichtshofs (forvaltningsdomstol) første præjudicielle spørgsmål som følger:

»Af EU-retten – i den foreliggende sag momsdirektivets artikel 183 og 90, sammenholdt med neutralitetsprincippet – følger: Et overskydende indgående momsbeløb i henhold til artikel 183 skal ligesom et krav på tilbagebetaling, der følger af berigtigelsen af afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 90, i princippet forrentes, såfremt det ikke tilbagebetales inden for en rimelig frist. Der findes dog ingen direkte anvendelig direktivbestemmelse om en konkret forrentning af disse krav. Det påhviler derfor den forelæggende ret at gøre alt, hvad der henhører under dens kompetence, for at nå et resultat, der er i overensstemmelse med EU-retten, f.eks. ved analog anvendelse eller ved en udvidende fortolkning af den nationale lovgivning i overensstemmelse med EU-retten.«

18 – Jf. udtrykkeligt dom af 16.7.2020, UR (Advokater undergives momspligt) (C-424/19, EU:C:2020:581, præmis 30), jf. analogt dom 4.3.2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, præmis 61), og af 5.3.2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, præmis 44). I denne retning også tidligere: dom af 10.7.2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, præmis 54), af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 20), og af 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, præmis 17).

19 – Tilsvarende dom af 4.3.2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, præmis 59) og af 8.11.2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, præmis 59 og 66).

20 – Jf. i denne retning dom af 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, præmis 42 og 43), af 4.7.2006, Adeneler m.fl. (C-212/04, EU:C:2006:443, præmis 112), og af 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, præmis 27).