Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 21 januari 2021 [1]

Mål C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt,
Ytterligare deltagare i rättegången:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

(begäran om förhandsavgörande från Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Skatterätt – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 183 – Återbetalning av överskjutande mervärdesskatt – Ränta vid retroaktiv ökning av den överskjutande mervärdesskatten eller retroaktiv nedsättning av skatteskulden – Avsaknad av nationella genomförandeåtgärder – Direkt tillämpning av ett direktiv – Analog tillämpning av ett irrelevant direktiv – Direktivet om återbetalning av mervärdesskatt (direktiv 2008/9/EG) – Artikel 27 – Tolkning av nationell rätt i överensstämmelse med unionsrätten”

I. Inledning

1. I det aktuella förfarandet uppkommer frågan om mervärdesskattedirektivet föreskriver en direkt rätt till ränta avseende retroaktivt återbetald överskjutande mervärdesskatt alternativt retroaktiv rätt till återbetalning av mervärdesskatt för en beskattningsbar person. Enligt den hänskjutande domstolen har Republiken Österrike inte några sådana räntebestämmelser avseende mervärdesskatt. Räntebestämmelser avseende andra typer av beskattning kan inte tolkas i överensstämmelse med unionsrätten och på så sätt tillämpas på mervärdesskatt.

2. Däremot innehåller ett annat direktiv (direktivet om återbetalning av mervärdesskatt) en direkt tillämplig bestämmelse om ränta avseende retroaktivt återbetald överskjutande mervärdesskatt till förmån för beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten och som inte har haft några transaktioner inom landets territorium. Frågan är om detta direktiv kan tillämpas analogt i förevarande fall.

3. Även om frågan besvaras nekande och ingen direkt tillämplig rätt till ränta kan härledas från mervärdesskattedirektivet, kan EU-domstolen möjligen ändå tillhandahålla ytterligare användbara upplysningar som är till hjälp för möjligheten att lösa tvisten på ett sätt som överensstämmer med unionsrätten.

1 Originalspråk: tyska.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. Artikel 90 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt [2] (mervärdesskattedirektivet) reglerar nedsättning av beskattningsunderlaget:

”1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

5. Artikel 183 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

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

Om det överskjutande beloppet är ringa, får medlemsstaterna dock vägra att föra över det till nästa period eller att återbetala det.”

6. Direktiv 2008/9/EG om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG [3] (direktivet om återbetalning av mervärdesskatt) handlar om förfarandet för återbetalning av ingående mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten och som inte genomfört några transaktioner där.

7. Artikel 27 i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt gäller rätt till ränta på återbetalningsanspråk och har följande lydelse:

”1. Ränta ska beräknas från och med dagen efter den dag som är sista dagen för återbetalning enligt artikel 22.1 till den dag återbetalningen faktiskt görs.

2. Räntesatsen ska vara densamma som den nationella räntesats som tillämpas för återbetalningar av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som är etablerade i den återbetalande medlemsstaten enligt nationell lagstiftning i denna medlemsstat.

Om ingen ränta ska betalas enligt nationell rätt vad gäller återbetalningar till etablerade beskattningsbara personer, ska den ränta som ska betalas vara densamma som den ränta eller jämförlig avgift som den återbetalande medlemsstaten tillämpar för försenade betalningar av mervärdesskatt från beskattningsbara personer.”

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

3 EUT L 44, 2008, s. 23.

B. Österrikisk rätt

8. I Österrike regleras den beskattningsbara personens rätt till ränta i Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (federala lagen om allmänna bestämmelser och förfarandet för skatt som administreras av skattemyndigheterna) (den federala skattelagen) (nedan kallad BAO):

9. 205 § BAO gäller den beskattningsbara personens rätt till ränta på inkomstskatterättsliga och bolagsskatterättsliga återbetalningskrav:

”(1) Skillnader i inkomstskatt och bolagsskatt som beror på ett taxeringsbeslut, med undantag för delbetalningar (stycke 3), ska, efter sammanförande med förskottsbetalningar eller med den skatt som tidigare fastställts, påföras ränta för perioden från och med den 1 oktober året efter det år då skattefordringen uppkom till och med den tidpunkt då beslutet om ränta tillkännagavs (fordringsränta). Detta gäller i tillämpliga delar för skillnader som består i

a) Upphävande av taxeringsbeslut, …

(2) Fordringsräntan ligger på 2 procent över basräntan per år. Fordringsränta som inte uppgår till 50 euro ska inte fastställas. Fordringsränta ska fastställas för högst 48 månader. …”

10. Sedan den 1 januari 2012 innehåller 205a § BAO en räntereglering till förmån för den beskattningsbara personen gällande överbetalda skatter, om dessa på grund av ett överklagande retroaktivt fastställs till en lägre nivå än vad som ursprungligen fastställs. Bestämmelsen har följande lydelse:

”(1) Om en redan betald skatteskuld vars storlek direkt eller indirekt berott på utgången av ett överklagande sätts ned, ska på begäran av den beskattningsbara personen ränta fastställas för perioden från betalningen av skatteskulden till och med tillkännagivandet av beslutet om nedsättning (klagomålsränta). …

(4) Räntan uppgår årligen till 2 procent över basräntan. Ränta som inte uppgår till 50 euro ska inte fastställas.”

III. Förfarandet i målet vid den nationella domstolen

11. Den aktuella begäran om förhandsavgörande grundas på två olika förfaranden vid den hänskjutande domstolen.

– Beträffande det första förfarandet (Ro 2017/15/0035)

12. Klaganden i det första förfarandet, CS (nedan kallad klaganden 1) gjorde i sin preliminära skattedeklaration för augusti 2007 gällande en överskjutande mervärdesskatt uppgående till 60 689,28 euro. Skattemyndigheten fastställde dock den överskjutande mervärdesskatten till 14 689,28 euro. Klaganden 1 överklagade med framgång beslutet vid domstol. Hela den överskjutande mervärdesskatten ”betalades ut” till klaganden 1 den 22 maj 2013.

13. Den 30 maj 2013 ansökte klaganden 1 med stöd av 205a § BAO om ränta på den överskjutande mervärdesskatten från och med bestämmelsens ikraftträdande (den 1 januari 2012) till och med tidpunkten då full betalning skedde, den 22 maj 2013. Skattemyndigheten avslog begäran. Klaganden 1 överklagade beslutet men fick avslag hos Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike).

14. Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) motiverade sitt avslag med att 205a § BAO inte innefattar fall då klaganden når framgång med ett överklagande av ett beslut om överskjutande mervärdesskatt, utan endast fall då klaganden nått framgång i domstol gällande en för högt fastställd och betald skatteskuld. Detta handlar förfarandet med klaganden 1 om.

– Beträffande det andra förfarandet (Ro 2018/15/0026)

15. Klaganden i det andra förfarandet (technoRent International) (nedan kallat klaganden 2) är ett bolag med säte i Tyskland. Bolaget sålde åren 2003 och 2004 maskiner i Österrike och dessa transaktioner omfattades av mervärdesskatt i Österrike. År 2005 gjorde klaganden 2 i en preliminär skattedeklaration för maj månad 2005 gällande en kreditering av mervärdesskatt uppgående till 367 081,58 euro. Anledningen till detta var en retroaktiv nedsättning av bolagets ersättning i den mening som avses i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet, eftersom vissa av maskinerna inte betalts eller endast betalts till viss del.

16. Denna minskning av beskattningsunderlaget var föremål för granskning (från och med juli 2006 till och med juni 2008). Medlen ”betalades ut” till klaganden 2 den 10 mars 2008. Efter granskningen ansåg skattemyndigheten dock att beskattningsunderlaget inte borde minskas. Genom beslut den 13 oktober 2008 fastställde skattemyndigheten en tilläggsskatt uppgående till 367 081,58 euro. Klaganden 2 överklagade med framgång beslutet.

17. I oktober 2013 ansökte klaganden 2 om ränta på beloppet 367 081,58 euro för tidsperioden juli 2005–maj 2013. Skattemyndigheten beslutade att det endast kunde utgå ränta (uppgående till 10 021,32 euro) enligt 205a § BAO för tidsperioden 1 januari 2012–8 april 2013. Klaganden 2 överklagade beslutet och vann delvis framgång när rätten den 29 maj 2017 gav klaganden 2 rätt till ränta även för perioden 2 september 2005–9 mars 2008. Skattemyndighetens besvär gäller endast dröjsmålsränta för tidsperioden 2 september 2005–9 mars 2008.

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid EU-domstolen

18. Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike), som handlägger båda förfarandena, anser sig inte kunna tolka räntebestämmelserna i 205 och 205a §§ BAO på ett sätt som stämmer överens med unionsrätten och beslutade därför den 24 oktober 2018 att ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1. Följer av unionsrätten en direkt tillämplig regel som innebär att en beskattningsbar person har rätt till dröjsmålsränta om en skattemyndighet i sådana situationer som i det nationella målet inte återbetalar mervärdesskattetillgodohavandet i tid, och kan den beskattningsbara personen göra rätten till dröjsmålsränta gällande vid skattemyndigheten och förvaltningsdomstolarna även om det saknas en sådan räntereglering i nationell rätt?

Om tolkningsfråga 1 besvaras jakande:

2. Är det beträffande en fordran på mervärdesskatt som härrör från en retroaktiv nedsättning av ersättningen enligt artikel 90.1 i direktiv 2006/112 tillåtet att besluta att ränta börjar löpa först efter utgången av en rimlig tidsfrist som skattemyndigheten har på sig för att kontrollera riktigheten av den beskattningsbara personens krav?

3. Får omständigheten att en medlemsstat i sin nationella rätt inte har några bestämmelser om ränta avseende försenade mervärdesskattetillgodohavanden följden att de nationella domstolarna vid beräkningen av ränta även måste tillämpa artikel 27.2 andra stycket i direktiv 2008/9 för att

fastställa närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112 på beskattningsbara personer som är etablerade i en annan medlemsstat än återbetalningsmedlemsstaten när huvudförfarandet inte omfattas av detta direktiv?”

19. Vid förfarandet i EU-domstolen har Republiken Österrike och Europeiska kommissionen yttrat sig skriftligen.

V. Rättslig bedömning

A. Prövning av tolkningsfrågorna

20. Samtliga tre tolkningsfrågor hänför sig i huvudsak till frågan om, och i så fall i vilken utsträckning, unionsrätten kräver att ränta utgår på överskjutande mervärdesskatt eller på ett anspråk på återbetalning av mervärdesskatt (ofta kallat momstillgodohavande). Eftersom den andra och den tredje frågan är beroende av att den första frågan besvaras jakande, kommer jag att diskutera den första frågan först.

21. Den hänskjutande domstolen verkar i sin fråga utgå från att österrikisk rätt varken reglerar ränta på överskjutande mervärdesskatt eller på anspråk gällande återbetalning av mervärdesskatt, eller i vart fall endast för mycket speciella konstellationer. En analog tillämpning av bestämmelsen i 205 § BAO som allmänt gäller inkomstskatt är därför inte möjlig. 205a § BAO omfattar sedan den 1 januari 2012 endast retroaktiva avdrag på mervärdesskatten på grund av ett formellt beslut, och alltså inte avdrag som beror på att den ingående mervärdesskatten ökats. Detta är anledningen till att den hänskjutande domstolen efterfrågar en direkt tillämplig reglering som ”följer av unionsrätten”.

22. I förevarande fall handlar det om ränta dels på överskjutande mervärdesskatt, dels på anspråk gällande återbetalning av mervärdesskatt. Därmed utgörs den relevanta unionsrätten primärt av mervärdesskattedirektivet och framför allt av artiklarna 183 och 90 däri.

23. För att besvara den första frågan måste jag därför först avhandla räckvidden av rätten till ränta enligt artiklarna 183 och 90 i mervärdesskattedirektivet (B.1) och dess direkta tillämplighet (B.2). Därefter ska jag behandla frågan om en direkt analog tillämpning av den i och för sig inte relevanta artikel 27 i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt (B.3) och möjligheten till en tolkning av 205 och 205a §§ BAO i överensstämmelse med unionsrätten (C).

B. Ränta på överskjutande mervärdesskatt och anspråk gällande återbetalning av mervärdesskatt

1. Innehåll och räckvidd av artiklarna 183 och 90 i mervärdesskattedirektivet

a) Ränta på överskjutande mervärdesskatt

24. Först måste det klargöras om det finns en ur mervärdesskattedirektivet härledd rätt till ränta för enskilda. I mervärdesskattedirektivet finns ingen specifik räntereglering. I artikel 183 i direktivet stadgas endast att medlemsstaterna kan återbetala överskott som uppstår genom differensen mellan avdrag för mervärdesskatt och skatteskulden antingen genom att föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller genom att göra en återbetalning enligt de villkor som medlemsstaterna ska fastställa.

25. Enligt ordalydelsen finns varken en skyldighet att betala ränta på den överskjutande mervärdesskatten som ska återbetalas eller någon tidpunkt från och med vilken rätten till sådan ränta uppkommer. [4]

26. Artikel 183 i mervärdesskattedirektivet ska dock läsas tillsammans med artikel 179. Enligt artikel 179 i mervärdesskattedirektivet ska den beskattningsbara personen göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som ska betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period. Resultatet blir att artikel 179 i mervärdesskattedirektivet föreskriver en tvingande avräkning mot skattebeloppet för respektive beskattningsperiod. Om skatteskulden är större än avdraget för mervärdesskatt återstår (lägre) skatt att betala. Om skatteskulden däremot är lägre än avdraget för mervärdesskatt återstår en överskjutande mervärdesskatt som omfattas av artikel 183 i mervärdesskattedirektivet.

27. Med beaktande av neutralitetsprincipen har sambandet mellan artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och avdragsrätten för mervärdesskatt resulterat i en fast praxis från EU-domstolen innebärande att rätten till avdrag för mervärdesskatt är en integrerad del av mervärdesskattemekanismen som i princip inte kan begränsas. I synnerhet kan avdragsrätten tillämpas *omedelbart* på hela den ingående skatten. [5]

28. Vidare ska beaktas att förekomsten av avdragsrätt som sådan omfattas av artiklarna 167–172 i mervärdesskattedirektivet, under rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, medan artiklarna 178–183 i direktivet endast behandlar närmare bestämmelser för utövandet av denna rätt. [6] EU-domstolen har i detta avseende redan klargjort att medlemsstaternas villkor för utövandet av denna rättighet inte får påverka neutralitetsprincipen i mervärdesskattesystemet på så sätt att den beskattningsbara personen helt eller delvis belastas med sådan skatt. [7] Neutralitetsprincipen i mervärdesskattesystemet kräver således att den beskattningsbara personens ekonomiska förluster på grund av bristande tillgänglighet av de aktuella beloppen – om den överskjutande mervärdesskatten inte återbetalas inom en rimlig tidsperiod – utjämnas genom dröjsmålsränta. [8]

29. I detta avseende ger artikel 183 i mervärdesskattedirektivet i förening med neutralitetsprincipen den beskattningsbara personen – i detta fall klaganden 1 – en rätt till ränta på den icke-utbetalda överskjutande mervärdesskatten.

b) Ränta på ett återbetalningskrav avseende mervärdesskatt

30. Precis som kommissionen anfört gäller samma sak när det rör sig om en beskattningsbar person som – precis som klaganden 2 – har betalat mervärdesskatt i vederbörlig ordning och som sedan på grund av en minskning av beskattningsunderlaget i enlighet med artikel 90 i mervärdesskattedirektivet har ett återbetalningsanspråk (så kallat momstillgodohavande) gentemot skatteborgenären.

4 Se dom av den 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 19) och dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 27).

5 Dom av den 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 21), dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 43), dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 32), dom av den 30 september 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 34) och dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

6 Dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 44), jämför även, i detta avseende, dom av den 29 april 2004 Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 30), och dom av den 8 november 2001, kommissionen/Nederländerna (C-338/98, EU:C:2001:596, punkt 71).

7 Se uttryckligen dom av den 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 22), dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 45) och dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 33).

8 Se uttryckligen dom av den 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkterna 23 och 24) och dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 51). Dom av den 23 april 2020, Sole-Mizo och Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 och C-126/18, EU:C:2020:292, punkt 36), kommer till samma resultat.

31. I båda fallen belastas en beskattningsbar person på så sätt att denne betalar för mycket mervärdesskatt, antingen indirekt till sina leverantörer eller också direkt till staten. Neutralitetsprincipen innebär att olägenheten vid ett fördröjt beaktande av det minskade beskattningsunderlaget enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet inte i något avseende skiljer sig från en försenad utbetalning av överskjutande mervärdesskatt i enlighet med artikel 183. Av detta skäl har EU-domstolen i ett rättsfall konstaterat [9] att ”principen om att medlemsstaterna är skyldiga att betala ränta på skatter som tagits ut i strid med unionsrätten, följer av unionsrätten”. [10]

32. Därmed måste mervärdesskatt, inklusive ränta från och med denna tidpunkt, återbetalas även i de fall då mervärdesskatt först debiterats korrekt men beskattningsunderlaget sedan minskats retroaktivt, eftersom det inte längre finns någon grund för skattebetalningen.

c) Utesluts en rätt till ränta genom artikel 27 i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt?

33. I motsats till uppfattningen som framförts i begäran om förhandsavgörande – en uppfattning som även företräds av Republiken Österrike – kan det dock inte utläsas av ordalydelsen i artikel 27.2 andra stycket i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt att medlemsstaterna helt och hållet skulle kunna avstå från att reglera en rätt till ränta på dessa anspråk. Bestämmelsen lyder: ”Om ingen ränta ska betalas enligt nationell rätt vad gäller återbetalningar till etablerade beskattningsbara personer, ska den ränta som ska betalas vara densamma som den ränta eller jämförlig avgift som den återbetalande medlemsstaten tillämpar för försenade betalningar av mervärdesskatt från beskattningsbara personer.”

34. Formuleringen ”[o]m ingen ränta ska betalas ut enligt nationell rätt” innebär inte att lagstiftaren utgick från att det skulle vara möjligt att i nationell rätt underlåta att föreskriva några räntebestämmelser avseende återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer.

35. Som framgår av skäl 1 och 2 i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt fanns det innan detta direktiv infördes i sin nuvarande form ett betydande underskott vid genomförandet och harmoniseringen av medlemsstaternas lagbestämmelser när det gällde återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte var etablerade inom landets territorium. För att motverka detta underskott stärktes företagens positioner, vilket framgår av skäl 3 i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt. Av denna anledning föreskrevs i artikel 27.2 andra stycket i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt en särskild uppsamlingsbestämmelse som är bindande för alla medlemsstater. Om det inte finns några ränteregler för återbetalningskrav från beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstatens territorium, gäller i stället bestämmelserna för försenade betalningar till staten.

36. Denna uppsamlingsbestämmelse avseende ett särskilt fall (artikel 27.2 andra stycket i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt) utesluter dock inte på något sätt en rätt till ränta även i andra fall. Detta gäller i desto högre grad som neutralitetsprincipen berättigar ränta för alla andra fall (se punkt 28 ovan).

d) Slutsats i denna del

37. Av artiklarna 183 och 90 i mervärdesskattedirektivet i förening med neutralitetsprincipen följer således att medlemsstaten ska erlägga ränta på överskjutande mervärdesskatt samt på anspråk gällande återbetalningar av skatt som grundas på en minskning av beskattningsunderlaget.

9 Dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail Ltd m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 25).

10 Så även – beträffande ett fall gällande artikel 183 i mervärdesskattedirektivet – dom av den 23 april 2020, Sole-Mizo och Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 och C-126/18, EU:C:2020:292, punkt 36).

2. Finns en direkt tillämplig rätt till ränta baserad på artikel 183 eller artikel 90 i mervärdesskattedirektivet i förening med neutralitetsprincipen?

38. Nästa fråga som ska prövas är om artikel 183 och artikel 90 i mervärdesskattedirektivet i förening med neutralitetsprincipen medför en direkt tillämplig rätt till ränta. I enlighet med Republiken Österrikes uppfattning måste denna fråga besvaras nekande. Artikel 183 och artikel 90 i mervärdesskattedirektivet i förening med neutralitetsprincipen innebär förvisso att ränta som utgångspunkt ska utgå. De exakta villkoren – till exempel räntesatsen eller från när räntan ska beräknas – framgår dock inte av unionsrätten.

39. Gällande fastställande av räntan har medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vid genomförandet. [11] Det förhåller sig inte annorlunda gällande rätt till ränta på återbetalningskrav i enlighet med artikel 90 i mervärdesskattedirektivet. [12]

40. EU-domstolen har vid ett flertal tillfällen bekräftat existensen av detta utrymme för skönsmässig bedömning vid genomförandet. I enlighet med detta är till exempel en reglering som föreskriver en frist uppgående till 45 dagar för utbetalning av överskottet, räknat från skattedeklarationens datering till tidpunkten då räntan börjar löpa, förenlig med artikel 183 i mervärdesskattedirektivet. [13]

41. Härav följer att det ankommer på medlemsstaterna att i nationell rätt reglera villkoren för ränta. Mot bakgrund av de olika valutaområdena som existerar inom unionen, med varierande inflation och räntesatser, är mervärdesskattedirektivets öppna hållning begriplig. Det är därför uteslutet att direkt tillämpa artikel 183 eller artikel 90 i mervärdesskattedirektivet i förening med neutralitetsprincipen för att bestämma ett konkret ränteanspråk till förmån för den beskattningsbara personen.

3. Är det möjligt att tillämpa artikel 27 i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt analogt?

42. En analog tillämpning av artikel 27 i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt – som den hänskjutande domstolen uppenbarligen överväger i den tredje tolkningsfrågan – kommer, i enlighet med Republiken Österrikes uppfattning, inte heller i fråga. Denna bestämmelse är förvisso tillräckligt konkret och precis och skulle därmed i sig kunna vara direkt tillämplig. Bestämmelsen förpliktar dock endast medlemsstaten till en särskild räntereglering i de fall som rör beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten och som inte har haft några transaktioner inom landets territorium.

43. Av detta följer att Österrike genom underlåtenheten att genomföra denna räntebestämmelse inte åsidosatt artikel 27 i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt gentemot en beskattningsbar person som är etablerad inom Österrikes territorium (respektive en beskattningsbar person som genomfört inhemska transaktioner). Syftet med en direkt tillämpning av ett direktiv blir därför inte relevant här. Det kan och får inte förhindras att medlemsstaten kan dra nytta av bristande efterlevnad av unionsrätten. [14]

11 Dom av den 23 april 2020, Sole-Mizo och Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 och C-126/18, EU:C:2020:292, punkt 37), dom av den 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20 – autonomi), dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 39), dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkterna 33 och 64) och dom av den 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 17).

12 Jämför dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail Ltd m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 Dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkterna 50 och 61).

14 Se, i detta avseende, dom av den 24 januari 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 38), av den 14 juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkterna 22 och 23) och dom av den 26 februari 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punkt 49).

44. Vidare finns ingen lucka i lagen, vilket en analog tillämpning förutsätter. Som redogjorts för ovan (punkterna 35 och 36) fanns det före införandet av direktivet om återbetalning av mervärdesskatt ett betydande underskott vid förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte var etablerade inom landets territorium. För beskattningsbara personer som var etablerade inom landets territorium utgick lagstiftaren dock uppenbarligen inte från att ett sådant underskott fanns; annars skulle inte enbart detta specialfall ha reglerats.

45. Bortsett från detta skulle en analog tillämpning av ett icke-relevant direktiv i detta fall innebära att unionslagstiftarens värdering i mervärdesskattedirektivet inte iakttas. Genom formuleringen av artikel 183 och artikel 90 i mervärdesskattedirektivet har lagstiftaren överlåtit genomförandet och även räntereglerингen avseende mervärdesskattöverskott och återbetalningar till medlemsstaterna. EU-domstolen kallar det för medlemsstaternas handlingsutrymme.[15] Detta handlingsutrymme skulle kringgås genom en analog tillämpning av artikel 27 i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt.

4. Slutsats i denna del

46. Artikel 183 och artikel 90 i mervärdesskattedirektivet i förening med neutralitetsprincipen leder inte till en direkt tillämplig räntereglering till förmån för den beskattningsbara personen. Räntesatsen samt tidpunkten från då räntan ska beräknas är nämligen inte tillräckligt precist avgivna. Detta förändrar inte det faktum att artikel 183 och artikel 90 i mervärdesskattedirektivet i förening med neutralitetsprincipen kräver en räntereglering. En analog tillämpning av artikel 27 i direktivet om återbetalning av mervärdesskatt kommer inte heller i fråga.

C. Gränsen för medlemsstaternas handlingsutrymme: likvärdighets- och effektivitetsprincipen

47. Eftersom mervärdesskattedirektivet således inte innehåller någon direkt tillämplig räntereglering, faller utformningen av rätten till ränta i princip inom medlemsstaternas behörighet. Som EU-domstolen redan har beslutat har medlemsstaterna här ett handlingsutrymme[16] och kan bestämma de närmare förutsättningarna för rätten till ränta.

48. Däremot får förutsättningarna för återbetalning inte vara mindre förmånliga än de som gäller för liknande omständigheter inrikes (likvärdighetsprincipen) och inte utformas så att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen).[17]

15 Dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 39), dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkterna 33 och 64), dom av den 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 17), och dom av den 25 oktober 2001, kommissionen/Italien (C-78/00, EU:C:2001:579, punkt 32).

16 Dom av den 23 april 2020, Sole-Mizo och Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 och C-126/18, EU:C:2020:292, punkt 37), dom av den 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20 – autonomi), dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 39) och dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 29).

17 Dom av den 16 juli 2020, UR (Mervärdesskatteplikt för advokater) (C-424/19, EU:C:2020:581, punkt 25), dom av den 4 mars 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 58), dom av den 10 juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punkt 54), dom av den 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20), dom av den 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 17) och dom av den 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 24).

49. Dessa principer påverkar tillämpningen och tolkningen av nationell rätt genom de nationella domstolarna. Som EU-domstolen redan avgjort är det upp till den nationella domstolen att se till att unionsrätten – i förevarande fall mervärdesskattedirektivet – får fullt genomslag genom att vid behov bortse från tidigare tolkning av sin egen beslutsbefogenhet om den inte är förenlig med unionsrätten.[18] Den nationella domstolen måste ta hänsyn till all nationell lagstiftning för att avgöra i vilken utsträckning den kan tillämpas så att den inte strider mot unionsrätten.[19]

50. Detta förutsätter dock att det finns en sådan möjlighet för den nationella domstolen. Enligt den hänskjutande domstolens uppfattning utesluter ordalydelsen, syftet och systematiken i 205 och 205a §§ BAO att dessa tillämpas på ”för sent krediterade mervärdesskatteanspråk”. Möjligtvis kan dock en tolkning som överensstämmer med unionsrätten eller en analog tillämpning av dessa bestämmelser komma i fråga. Om det inte finns någon reglering för överbetalning av mervärdesskatt, skulle en lucka i lagstiftningen kunna föreligga. Luckan kan beträffande klaganden 2 stängas till exempelvis genom en analog tillämpning av de ränteregleringar som gäller för andra skattetyper (till exempel 205 § BAO) i enlighet med principerna om likvärdighet och effektivitet.

51. Beträffande klaganden 1 gäller följande: det är inte avgörande för den ingående överskjutande mervärdesskatten om skatteskulden reduceras på grund av ett rättsmedel eller om avdragsrätten för mervärdesskatt ökas (det vill säga saldot enligt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet). Möjligtvis kan en extensiv unionsrättskonform tolkning av 205a § BAO i enlighet med likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen övervägas.

52. Eftersom inte all nationell rätt kan tolkas i överrensstämmelse med unionsrätten, vilket framgår bland annat av medlemsstaternas skyldighet att betala skadestånd för brott mot unionsrätten,[20] kan detta i slutändan endast avgöras av den hänskjutande domstolen.

53. Eftersom den första tolkningsfrågan besvarats nekande, saknas anledning att besvara den andra och den tredje tolkningsfrågan.

VI. Förslag till avgörande

54. Mot denna bakgrund föreslår jag att EU-domstolen besvarar den första tolkningsfrågan från Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) enligt följande:

Av unionsrätten – här artikel 183 och artikel 90 i mervärdesskattedirektivet, i förening med neutralitetsprincipen – framgår följande: Om återbetalning inte erläggs inom skälig tid ska i regel ränta utgå på överskjutande mervärdesskatt enligt artikel 183 och även på ett återbetalningskrav som uppstått vid korrigering av beskattningsunderlaget i enlighet med artikel 90 i mervärdesskattedirektivet. Det finns dock ingen direkt tillämplig direktivbestämmelse gällande en specifik ränta på dessa anspråk. Det åligger därför den hänskjutande domstolen att göra allt inom ramen för sin behörighet för att uppnå ett resultat som överensstämmer med unionsrätten, till exempel genom att tillämpa nationell rätt analogt eller genom att göra en extensiv unionsrättskonform tolkning av nationell rätt.

18 Se uttryckligen dom av den 16 juli 2020, UR (Mervärdesskatteplikt för advokater) (C-424/19, EU:C:2020:581, punkt. 30), jämför med dom av den 4 mars 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 61) och dom av den 5 mars 2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, punkt 44). Se, i detta avseende, även dom av den 10 juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punkt 54), dom av den 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20), och dom av den 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 17).

19 Se, vad beträffar liknande domar, dom av den 4 mars 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 59) och dom av den 8 november 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, punkterna 59 och 66).

20 Se, i detta avseende, dom av den 24 januari 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkterna 42 och 43), dom av den 4 juli 2006, Adeneler m.fl. (C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 112), och dom av den 14 juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkt 27).