ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

12 mei 2021 *

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 90 – Verlaging van de maatstaf van heffing – Artikel 183 – Teruggaaf van het btw-overschot – Vertragingsrente – Geen nationale regeling – Beginsel van fiscale neutraliteit – Rechtstreekse toepasselijkheid van bepalingen van Unierecht – Beginsel van conforme uitlegging”

In zaak C-844/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) bij beslissing van 24 oktober 2019, ingekomen bij het Hof op 15 november 2019, in de procedure

CS,

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Graz-Stadt**, voorheen Finanzamt Graz-Stadt,

tegen

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Judenburg Liezen**, voorheen Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (rapporteur) en I. Ziemele, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Duits.

gelet op de opmerkingen van:

– de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door A. Posch en F. Koppensteiner als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en L. Mantl als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 21 januari 2021,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 90, lid 1, en artikel 183 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn"), alsook van artikel 27, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112 vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB 2008, L 44, blz. 23).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van twee gedingen, het eerste tussen CS, een natuurlijke persoon, en het Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (Oostenrijkse belastingdienst, kantoor Judenburg Liezen, Oostenrijk), voorheen Finanzamt Judenburg Liezen (belastingdienst Judenburg Liezen), en het tweede tussen het Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Oostenrijkse belastingdienst, kantoor Graz, Oostenrijk), voorheen Finanzamt Graz-Stadt (belastingdienst Graz) en technoRent International GmbH, een in Duitsland gevestigde vennootschap.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld."

4 Artikel 167 van deze richtlijn luidt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt."

5 In artikel 183 van die richtlijn is bepaald:

„Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde [belasting over de toegevoegde waarde (btw)], kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgend tijdvak wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is."

Richtlijn 2008/9

6 De overwegingen 1 tot en met 3 van richtlijn 2008/9 zijn verwoord als volgt:

„(1) De uitvoeringsvoorschriften als vastgesteld in richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen [(PB 1979, L 331, blz. 11)] – stellen zowel de bestuurlijke autoriteiten van de lidstaten als het bedrijfsleven voor aanzienlijke moeilijkheden.

(2) De in die richtlijn vastgestelde regeling moet worden gewijzigd met betrekking tot de termijn waarbinnen beschikkingen aangaande verzoeken om teruggaaf ter kennis van bedrijven worden gebracht. Tegelijkertijd moet worden bepaald dat bedrijven eveneens binnen specifieke termijnen moeten antwoorden. Bovendien moet de procedure worden vereenvoudigd en gemoderniseerd door het gebruik van moderne technologieën toe te staan.

(3) De nieuwe procedure zal het bedrijfsleven in een betere positie plaatsen, aangezien de lidstaten rente verschuldigd zullen zijn wanneer de teruggaaf te laat geschiedt; ook zullen bedrijven over meer rechtsmiddelen beschikken."

7 Zoals blijkt uit artikel 1 van richtlijn 2008/9 worden in die richtlijn de nadere voorschriften vastgesteld voor de teruggaaf van de btw aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die aan de voorwaarden van artikel 3 van deze richtlijn voldoen.

8 Overeenkomstig artikel 19, lid 2, van deze richtlijn deelt de lidstaat van teruggaaf zijn beschikking om het teruggaafverzoek in te willigen of af te wijzen binnen vier maanden na ontvangst van het verzoek in die lidstaat aan de belastingplichtige mee.

9 Volgens artikel 21 van richtlijn 2008/9 bedraagt de termijn voor het verlenen van een dergelijke teruggaaf ten minste zes maanden indien de lidstaat van teruggaaf om aanvullende gegevens heeft verzocht, en acht maanden indien deze lidstaat verdere aanvullende gegevens verlangt.

10 Artikel 22, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Indien het teruggaafverzoek wordt ingewilligd, betaalt de lidstaat van teruggaaf het goedgekeurde teruggaafbedrag uiterlijk binnen tien werkdagen na het verstrijken van de in artikel 19, lid 2, genoemde termijn, of, indien om aanvullende of verdere aanvullende gegevens is verzocht, na het verstrijken van de overeenkomstige termijnen in artikel 21."

11 Artikel 26 van deze richtlijn luidt als volgt:

„Indien de teruggaaf plaatsvindt na de laatste datum van betaling overeenkomstig artikel 22, lid 1, wordt door de lidstaat van teruggaaf aan de aanvrager rente betaald over het aan de aanvrager terug te geven bedrag.

[…]"

12 Artikel 27 van deze richtlijn bepaalt:

„1. De rente wordt berekend vanaf de dag volgende op de laatste dag waarop de teruggaaf volgens artikel 22, lid 1, had moeten plaatsvinden tot de dag waarop de teruggaaf daadwerkelijk plaatsvindt.

2. Als rentevoet geldt de krachtens het nationale recht van de lidstaat van teruggaaf met betrekking tot teruggaaf van de btw aan in die lidstaat gevestigde belastingplichtigen geldende rentevoet.

Indien er volgens het nationale recht geen rente hoeft te worden betaald voor teruggaaf aan gevestigde belastingplichtigen, is de toe te passen rente de rente of heffing van soortgelijke aard die door de lidstaat van teruggaaf wordt toegepast ten aanzien van laattijdige betalingen van de btw door belastingplichtigen."

Oostenrijks recht

13 De Bundesabgabenordnung (federaal belastingwetboek) (BGBl. 194/1961), in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding (hierna: „BAO"), bepaalt in § 205 („Rente over schuldvorderingen"):

„(1) In de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting zijn de verschillen tussen de bedragen van de aanslag, aanbetalingen buiten beschouwing gelaten (lid 3), en die van de betaalde voorschotten of de voorlopige aanslag rentedragend over het tijdvak vanaf 1 oktober van het jaar volgend op het jaar waarin het belastingtegoed is ontstaan tot het tijdstip van kennisgeving van de aanslag (rente over schuldvorderingen). Dit is van overeenkomstige toepassing voor verschillen ontstaan uit:

a) nietigverklaring van aanslagen,

[…]

(2) De rente bedraagt per jaar 2 % boven de basisrentevoet. Rente over schuldvorderingen die minder dan 50 EUR bedraagt, wordt niet vastgesteld. De rente over schuldvorderingen wordt vastgesteld voor een tijdvak van hoogstens 48 maanden.

[…]"

14 Het vanaf 1 januari 2012 van toepassing zijnde § 205a („Rente over het te veel betaalde bedrag") BAO luidt:

„(1) Voor zover een reeds voldane belastingschuld waarvan het bedrag direct of indirect afhangt van de afdoening van een bezwaar, wordt verminderd, dient op verzoek van de belastingplichtige rente te worden vastgesteld voor het tijdvak vanaf de voldoening tot de kennisgeving van de wijzigingsaanslag of van het besluit op het bezwaar (rente over het te veel betaalde bedrag).

[…]

(4) De rente bedraagt per jaar 2 % boven de basisrentevoet. Rente die minder dan 50 EUR bedraagt wordt niet vastgesteld."

15 Voor belastingplichtigen die niet in Oostenrijk zijn gevestigd en daar ook geen omzet genereren bepaalt § 3 van de Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (besluit van de Bondsminister van Financiën tot vaststelling van een specifieke procedure voor de terugbetaling van aftrekbare voorbelasting aan buitenlandse ondernemers) van 21 april 1995 (BGBl. 279/1995), in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie (BGBl. II 158/2014), dat wanneer de belastingdienst na het verstrijken van een termijn van vier maanden en tien werkdagen na ontvangst van het teruggaafverzoek het terug te geven bedrag niet heeft betaald, de in andere lidstaten gevestigde belastingplichtigen recht hebben op een verzuimvergoeding van 2 % van het niet tijdig teruggegeven belastingbedrag. Indien de belastingdienst aanvullende gegevens verlangt, bedraagt deze termijn zes maanden en tien werkdagen en, bij een tweede verzoek, acht maanden en tien werkdagen. Een tweede verzuimvergoeding ten belope van 1 % van het niet-terugbetaalde bedrag moet worden vastgesteld indien het belastingbedrag niet uiterlijk drie maanden na het verstrijken van deze termijn wordt terugbetaald. Ten slotte moet een derde verzuimvergoeding, eveneens ten belope van 1 % van het niet-terugbetaalde bedrag, worden vastgesteld indien het belastingbedrag niet uiterlijk drie maanden na het verstrijken van de termijn die tot de tweede verzuimvergoeding heeft geleid, wordt terugbetaald.

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

16 CS is hotelexploitant in Oostenrijk. In zijn voorlopige btw-aangifte over augustus 2007 heeft hij een btw-overschot opgevoerd ten belope van 60 689,28 EUR.

17 Na een controle heeft de belastingdienst Judenburg Liezen echter bij beschikking van 18 oktober 2007 het btw-overschot ten gunste van CS vastgesteld op een bedrag van slechts 14 689,28 EUR.

18 CS heeft tegen deze beschikking beroep ingesteld. Op 15 mei 2013 heeft de Unabhängige Finanzsenat (onafhankelijke rechterlijke instantie in belastingzaken, Oostenrijk) dit beroep toegewezen. Het totale bedrag van het door CS aangegeven overschot is vervolgens op diens belastingrekening gecrediteerd.

19 Op 30 mei 2013 heeft CS overeenkomstig § 205a BAO verzocht om betaling van rente over het betrokken btw-overschot vanaf 1 januari 2012, de datum waarop deze bepaling in werking is getreden. De belastingdienst Judenburg Liezen heeft dit verzoek bij beschikking van 10 juni 2013 afgewezen.

20 CS is hiertegen vruchteloos opgekomen bij het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk). Volgens deze rechter is § 205a BAO niet van toepassing op situaties als de onderhavige, waarin een btw-overschot aan de belastingplichtige wordt teruggegeven na een beroep tegen de aanvankelijke beschikking van de belastingdienst.

21 CS heeft tegen de uitspraak van deze rechter beroep in *Revision* ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk).

22 In de jaren 2003-2004 heeft technoRent International in Oostenrijk machines verkocht die in die lidstaat aan de btw waren onderworpen. In de voorlopige btw-aangifte voor mei 2005 heeft deze vennootschap een btw-tegoed opgevoerd ten belope van 367 081,58 EUR. Dit tegoed was ontstaan doordat de verkoopprijs van deze machines na de verkoop ervan was verminderd.

23 De verkoop van deze machines is aan een controle onderworpen, die in juli 2006 is begonnen. Op 10 maart 2008 is het door technoRent International vermelde bedrag op haar belastingrekening gecrediteerd. Aan het einde van de controle heeft de belastingdienst Graz zich echter op het standpunt gesteld dat de verkoopprijs toch niet had mogen worden aangepast en dat er dus geen btw-overschot hoefde te worden terugbetaald. Vervolgens heeft de belastingdienst het op de belastingrekening van technoRent International gestorte bedrag teruggevorderd.

24 Deze vennootschap heeft tegen deze beschikking beroep ingesteld, dat op 8 april 2013 door de Unabhängige Finanzsenat is toegewezen. Op 10 mei 2013 is het bedrag van 367 081,58 EUR opnieuw op de belastingrekening van technoRent International gecrediteerd.

25 Op 21 oktober 2013 heeft technoRent International, onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof inzake btw, verzocht om betaling van rente over het bedrag van 367 081,58 EUR voor het tijdvak van juli 2005 tot mei 2013. Bij beschikking van 4 februari 2014 heeft de belastingdienst Graz dit verzoek gedeeltelijk ingewilligd en rente toegekend voor het tijdvak van 1 januari 2012, de datum van inwerkingtreding van § 205a BAO, tot 8 april 2013, de datum van de uitspraak van de Unabhängige Finanzsenat.

26 TechnoRent International heeft tegen de beschikking van de belastingdienst Graz beroep ingesteld bij het Bundesfinanzgericht, voor zover daarbij haar verzoek gedeeltelijk is afgewezen. Bij uitspraak van 29 mei 2017 heeft deze rechter geoordeeld dat technoRent International, gelet op de btw-rechtspraak van het Hof, ook voor het tijdvak van 2 september 2005 tot en met 9 maart 2008 recht had op vertragingsrente.

27 De belastingdienst Graz heeft tegen deze uitspraak beroep in *Revision* ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof.

28 De verwijzende rechter merkt op dat het Oostenrijkse belastingrecht geen algemene regeling betreffende de toekenning van rente over belastingtegoeden bevat, aangezien § 205 BAO enkel betrekking heeft op de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting en § 205a van deze wet enkel voorziet in rente bij een gunstige beslissing op bezwaar.

29 Met betrekking tot de te late teruggaaf van een btw-overschot als aan de orde in het eerste bij de verwijzende rechter ingestelde beroep in *Revision*, heeft het Hof reeds herhaaldelijk geoordeeld dat aan de belastingplichtige vertragingsrente moet worden betaald wanneer dat overschot hem niet binnen een redelijke termijn wordt teruggegeven, aldus deze rechter. Deze rechtspraak van het Hof heeft echter betrekking op situaties waarin de rechtsorde van de betrokken lidstaten,

anders dan het Oostenrijkse recht, een algemene regeling bevatte op grond waarvan de betrokken lidstaat gehouden was om de belastingplichtige rente te betalen indien btw-overschotten ten onrechte te laat waren teruggegeven.

30 De vraag rijst dan ook of, bij gebreke van een dergelijke regeling, het Unierecht en dan met name artikel 183 van de btw-richtlijn, aldus kan worden uitgelegd dat het een rechtstreeks toepasselijke regeling vormt waarop de belastingplichtige zich kan beroepen om wegens de te late teruggaaf van btw-overschotten vertragingsrente toegekend te krijgen. De verwijzende rechter benadrukt in dit verband dat artikel 27, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2008/9 er niet van uitgaat dat de belastingplichtige op grond van het Unierecht een recht op dergelijke vertragingsrente moet worden verleend. Zou het Unierecht niettemin aldus moet worden uitgelegd dat een dergelijk recht bestaat, dan zou deze bepaling haar werkingssfeer worden ontnomen.

31 De verwijzende rechter merkt op dat het tweede bij hem aanhangige beroep in *Revision* geen betrekking heeft op een btw-overschot in de zin van artikel 183 van de btw-richtlijn, maar op de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in de zin van artikel 90, lid 1, van deze richtlijn. Bijgevolg moet worden verduidelijkt of, ingeval de rechtspraak van het Hof inzake in strijd met het Unierecht geïnde belastingen op een dergelijk geval van toepassing zou zijn, het Unierecht een rechtstreeks toepasselijke regeling bevat op basis waarvan een belastingplichtige aan wie de belastingdienst in een situatie als in het hoofdgeding niet tijdig een btw-tegoed teruggeeft, recht heeft op vertragingsrente, zodat de belastingplichtige dit recht bij die dienst en de bestuursrechters kan doen gelden, ook al voorziet het nationale recht voor vergelijkbare belastingtegoeden niet in vertragingsrente.

32 Indien een dergelijk recht bestaat, zowel voor de situaties bedoeld in artikel 183 van de btw-richtlijn als voor die bedoeld in artikel 90, lid 1, van die richtlijn, rijst bovendien de vraag vanaf welk tijdstip de rente moet worden berekend en of, bij gebreke van een bepaling dienaangaande in het Oostenrijkse recht, het rechtsgevolg dat artikel 27, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2008/9 heeft voor niet in Oostenrijk gevestigde belastingplichtigen, moet worden toegepast, ook al vallen de bij de verwijzende rechter aanhangige procedures niet binnen de werkingssfeer van deze richtlijn.

33 Tegen deze achtergrond heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Vloeit uit het Unierecht een rechtstreeks toepasselijke regeling voort op grond waarvan een recht op vertragingsrente toekomt aan een belastingplichtige aan wie de belastingdienst in een situatie als aan de orde in het hoofdgeding een btw-tegoed niet tijdig teruggeeft, zodat hij dit recht voor de belastingdienst of de bestuursrechter kan doen gelden, ofschoon het nationale recht niet in een dergelijke renteregeling voorziet?

Indien het antwoord op de eerste prejudiciële vraag bevestigend luidt:

2) Is het ook ten aanzien van een btw-vordering van een belastingplichtige, die is ontstaan door een vermindering achteraf van de tegenprestatie overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de [btw-richtlijn], toegestaan dat de rente pas begint te lopen na het verstrijken van een redelijke termijn waarover de belastingdienst beschikt om na te gaan of de door de belastingplichtige aangevoerde aanspraak terecht is?

3) Heeft de omstandigheid dat het nationale recht van een lidstaat geen renteregeling voor de te late creditering van een btw-tegoed bevat tot gevolg dat de nationale rechter bij de berekening van de rente het in artikel 27, lid 2, tweede alinea, van richtlijn [2008/9] vastgestelde rechtsgevolg moet toepassen, ook wanneer het hoofdgeding niet binnen de werkingssfeer van deze richtlijn valt?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

34 Met zijn drie vragen, die samen moeten worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat er rente moet worden betaald over een uit een herziening van de maatstaf van heffing voortvloeiende teruggaaf in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, net als over de teruggaaf van een btw-overschot in de zin van artikel 183 van deze richtlijn, wanneer deze teruggaaf niet binnen een redelijke termijn plaatsvindt, en zo ja, welke regeling dan van toepassing is.

Betaling van vertragingsrente

35 Wat de teruggaaf van een btw-overschot in de zin van artikel 183 van de btw-richtlijn betreft, zij eraan herinnerd dat, zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling is en het in beginsel niet kan worden beperkt. In het bijzonder wordt dit recht onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie met name arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 38, en 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 33).

36 De aftrekregeling – en derhalve de teruggaafregeling – heeft namelijk tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 38).

37 Uit de rechtspraak van het Hof volgt tevens dat, hoewel de lidstaten bij de vaststelling van de in artikel 183 van de btw-richtlijn bedoelde regeling een zekere bewegingsvrijheid hebben, deze regeling geen afbreuk mag doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van deze belasting te doen dragen (arresten van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 33, en 14 mei 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punt 35).

38 Een dergelijke regeling moet met name de belastingplichtige in staat stellen, op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggaaf binnen een redelijke termijn moet geschieden door betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de wijze van teruggaaf in geen geval voor de belastingplichtige enig financieel risico mag meebrengen (arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 33).

39 Mocht de belastingplichtige in het geval dat het btw-overschot niet binnen een redelijke termijn werd teruggegeven, geen recht hebben op vertragingsrente, dan zou zijn situatie evenwel ongunstig worden beïnvloed, hetgeen in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit.

40 Hieruit volgt dat – ook al voorziet artikel 183 van de btw-richtlijn niet in een verplichting om rente te betalen over het terug te geven btw-overschot en specificeert het evenmin vanaf welk tijdstip deze rente verschuldigd zou zijn – het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel verlangt dat het geleden financiële verlies ten gevolge van het feit dat een btw-overschot niet binnen een redelijke termijn wordt teruggegeven, wordt gecompenseerd door de betaling van vertragingsrente (arresten van 28 februari 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punt 25, en 14 mei 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punt 40).

41 Zoals de advocaat-generaal in punt 31 van haar conclusie heeft opgemerkt, geldt hetzelfde voor de teruggaaf van de btw die voortvloeit uit een verlaging van de maatstaf van heffing ingevolge artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn.

42 In een dergelijke situatie wordt een belastingplichtige namelijk eveneens bezwaard met te veel btw, die hem moet worden terugbetaald, en lijdt hij financieel verlies omdat hij niet over de betrokken geldsommen kan beschikken. Zou de belastingplichtige geen recht hebben op vertragingsrente in het geval de belastingdienst dit btw-overschot niet binnen een redelijke termijn teruggeeft, dan wordt zijn situatie ongunstig beïnvloed en wordt aldus inbreuk gepleegd op het beginsel van fiscale neutraliteit.

43 Artikel 27, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2008/9 doet niet aan deze conclusie af.

44 In dit verband moet ten eerste worden opgemerkt dat deze bepaling weliswaar uitdrukkelijk ziet op een situatie waarin het recht van een lidstaat niet voorziet in de toekenning van rente voor het geval dat een btw-overschot niet binnen een redelijke termijn wordt teruggegeven, maar dat uit de bewoordingen van die bepaling allerminst kan worden afgeleid dat het in overeenstemming met het Unierecht zou zijn om in het nationale recht niet in de toekenning van rente in dergelijke situaties te voorzien.

45 Ten tweede blijkt – zoals de advocaat-generaal in punt 35 van haar conclusie heeft opgemerkt – uit de overwegingen 1 tot en met 3 van richtlijn 2008/9 dat de bepalingen inzake de regeling voor de teruggaaf van btw aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die vóór de vaststelling van deze richtlijn van kracht was, zowel de bestuurlijke autoriteiten van de lidstaten als het bedrijfsleven voor aanzienlijke moeilijkheden hebben gesteld, en dat het bedrijfsleven bijgevolg in een sterkere positie zou worden geplaatst, aangezien de lidstaten rente verschuldigd zijn wanneer het btw-overschot te laat wordt teruggegeven.

46 Hieruit volgt dat artikel 27, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2008/9 een vangnetbepaling is die niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen moet beschermen voor het geval dat op de datum van vaststelling van deze richtlijn het recht van die lidstaat in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit niet voorzag in de verplichting om vertragingsrente toe te kennen over de terug te geven btw-overschotten.

Verplichtingen van de nationale rechter

47 Met betrekking tot de vraag volgens welke regeling er rente moet worden toegekend over een uit een herziening van de maatstaf van heffing voortvloeiende teruggaaf in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn of over een btw-overschot in de zin van artikel 183 van deze richtlijn wanneer dat niet binnen een redelijke termijn wordt teruggegeven, moet worden opgemerkt dat deze bepalingen daarover geen duidelijkheid verschaffen, in het bijzonder niet over de te hanteren rentevoet en het tijdstip vanaf welk deze rente verschuldigd is.

48 Er zij aan herinnerd dat de in artikel 183 van de btw-richtlijn bedoelde toepassing van het recht op teruggaaf van het btw-overschot volgens vaste rechtspraak in beginsel onder de procedurele autonomie van de lidstaten valt, binnen de grenzen van het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel. Hoewel de lidstaten bij het vaststellen van de regeling voor teruggaaf van het btw-overschot een zekere bewegingsvrijheid hebben, mag deze regeling echter geen afbreuk doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit (arrest van 28 februari 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punten 22 en 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Hetzelfde geldt voor de nadere regels voor de toekenning van rente over de btw-teruggaaf die voortvloeit uit een verlaging van de maatstaf van heffing krachtens artikel 90, lid 1, van deze richtlijn, aangezien die regels niet door die richtlijn worden beheerst.

50 Wat de situatie in het hoofdgeding betreft, komt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing naar voren dat het Oostenrijkse recht geen regeling bevat op grond waarvan belastingplichtigen als bedoeld in dat verzoek recht hebben op betaling van rente wanneer een uit een herziening van de maatstaf van heffing voortvloeiende teruggaaf in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn of een btw-overschot in de zin van artikel 183 van die richtlijn niet binnen een redelijke termijn wordt teruggegeven. Wat voorts artikel 27 van richtlijn 2008/9 betreft, vallen de feiten van het hoofdgeding niet binnen de werkingssfeer van deze richtlijn, aangezien in die richtlijn krachtens artikel 1 ervan alleen nadere regels worden vastgesteld voor de teruggaaf van btw aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die aan bepaalde voorwaarden voldoen.

51 Gelet op de hierboven in punt 48 vermelde bewegingsvrijheid van de lidstaten om nadere regels voor de btw-teruggaaf vast te stellen, kan artikel 27 van richtlijn 2008/9 dus zelfs niet naar analogie worden toegepast, ook niet voor het tijdvak waarover krachtens deze bepaling vertragingsrente verschuldigd zou zijn. Daarenboven is er geen sprake van een leemte in de regelgeving van de Unie die zou moeten worden opgevuld door een dergelijke analoge toepassing van de in die bepaling vervatte regels, zoals de advocaat-generaal in punt 44 van haar conclusie heeft opgemerkt.

52 Evenwel dient eraan te worden herinnerd dat, volgens vaste rechtspraak van het Hof, zowel de bestuurlijke autoriteiten als de nationale rechters die in het kader van hun respectieve bevoegdheden belast zijn met de toepassing van de bepalingen van het Unierecht, zorg moeten dragen voor de volle werking van die bepalingen (arrest van 5 maart 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punt 91 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 In het bijzonder is het beginsel van een conforme uitlegging van het nationale recht, op grond waarvan de nationale rechter het nationale recht zo veel mogelijk moet uitleggen in overeenstemming met de vereisten van het Unierecht, inherent aan het systeem van de Verdragen, aangezien het de nationale rechter in staat stelt binnen het kader van zijn bevoegdheden de volle werking van het recht van de Unie te verzekeren bij de beslechting van de bij hem aanhangige gedingen [arrest van 19 november 2019, A. K. e.a. (Onafhankelijkheid van de tuchtkamer van de Sąd Najwyższy), C-585/18, C-624/18 en C-625/18, EU:C:2019:982, punt 159]. Deze verplichting tot conforme uitlegging van het nationale recht vereist dat de nationale rechter in voorkomend geval het nationale recht in zijn geheel beziet om te beoordelen of het zodanig kan worden toegepast dat het niet tot een met het Unierecht strijdig resultaat leidt (arrest van 4 maart 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 Voor het beginsel van conforme uitlegging van het nationale recht gelden niettemin bepaalde beperkingen. Zo wordt de verplichting voor de nationale rechter om bij de uitlegging en de toepassing van de relevante bepalingen van zijn nationale recht te refereren aan de inhoud van een richtlijn, begrensd door de algemene rechtsbeginselen – met inbegrip van het rechtszekerheidsbeginsel – en kan zij niet dienen als grondslag voor een uitlegging *contra legem* van het nationale recht (zie in die zin arrest van 13 juli 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55 In casu staat het met name aan de verwijzende rechter om te onderzoeken of het mogelijk is de volle werking van het Unierecht te verzekeren door het nationale recht in zijn geheel te bezien en door de bepalingen van dit recht naar analogie toe te passen.

56 Gelet op een en ander moet op de drie vragen worden geantwoord dat artikel 90, lid 1, en artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moeten worden uitgelegd dat er rente moet worden betaald over een uit een herziening van de maatstaf van heffing voortvloeiende teruggaaf in de zin van artikel 90, lid 1, van deze richtlijn, net als over een teruggaaf van een btw-overschot in de zin van artikel 183 van deze richtlijn, wanneer deze teruggaaf niet binnen een redelijke termijn plaatsvindt. Het is aan de verwijzende rechter om alles te doen wat binnen zijn bevoegdheid ligt om de volle werking van deze bepalingen te verzekeren door het nationale recht uit te leggen in overeenstemming met het Unierecht.

Kosten

57 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 90, lid 1, en artikel 183 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, moeten aldus worden uitgelegd dat er rente moet worden betaald over een uit een herziening van de maatstaf van heffing voortvloeiende teruggaaf in de zin van artikel 90, lid 1, van deze richtlijn, net als over een teruggaaf van een overschot aan belasting over de toegevoegde waarde in de zin van artikel 183 van deze richtlijn, wanneer deze teruggaaf niet binnen een redelijke termijn plaatsvindt. Het is aan de verwijzende rechter om alles te doen wat binnen zijn bevoegdheid ligt om de volle werking van deze bepalingen te verzekeren door het nationale recht uit te leggen in overeenstemming met het Unierecht.

ondertekeningen