Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

12. maj 2021*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 90 – nedsættelse af afgiftsgrundlaget – artikel 183 – tilbagebetaling af overskydende moms – morarenter – ingen national lovgivning – princip om afgiftens neutralitet – EU-retlige bestemmelsers direkte anvendelighed – princippet om overensstemmende fortolkning«

I sag C-844/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) ved afgørelse af 24. oktober 2019, indgået til Domstolen den 15. november 2019, i sagen

CS,

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

mod

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Judenburg Liezen**, tidligere Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne A. Kumin, T. von Danwitz, P.G. Xuereb (refererende dommer) og I. Ziemele,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– den østrigske regering ved A. Posch og F. Koppensteiner, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og L. Mantl, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 21. januar 2021,

* Processprog: tysk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 90, stk. 1, og artikel 183 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), og af artikel 27, stk. 2, andet afsnit, i Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT 2008, L 44, s. 23).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med to tvister, den første mellem den fysiske person, CS, og Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (det østrigske skatte- og afgiftscenter, kontoret i Judenburg Liezen, Østrig), tidligere Finanzamt Judenburg Liezen (skatte- og afgiftsmyndigheden i Judenburg Liezen), og den anden mellem Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (det østrigske skatte- og afgiftscenter, kontoret i Graz by, Østrig), tidligere Finanzamt Graz-Stadt (skatte- og afgiftsmyndigheden i Graz), og det tyske selskab technoRent International GmbH.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets artikel 90, stk. 1, fastsætter:

»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.«

4 Direktivets artikel 167 har følgende ordlyd:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

5 Det nævnte direktivs artikel 183 bestemmer:

»Når fradragene overstiger det skyldige [merværdiafgiftsbeløb (moms)] 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.«

Direktiv 2008/9

6 Første til tredje betragtning til direktiv 2008/9 er affattet således:

»(1) Gennemførelsesbestemmelserne som fastsat ved Rådets direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet [EFT 1979, L 331, s. 11], skaber betydelige problemer både for medlemsstaternes administrative myndigheder og for virksomhederne.

(2) De foranstaltninger, der er fastsat i det pågældende direktiv, bør ændres med hensyn til de frister, inden for hvilke beslutningerne vedrørende anmodninger om tilbagebetaling skal meddeles virksomhederne. Samtidig bør det fastsættes, at også virksomhederne skal afgive svar inden for nærmere fastsatte tidsrum. Endvidere bør proceduren forenkles og moderniseres ved anvendelse af moderne teknologier.

(3) Den nye procedure bør kunne fremme virksomhedernes stilling, da medlemsstaterne skal betale renter, hvis tilbagebetalingen finder sted for sent, og virksomhedernes ret til at gøre indsigelse vil blive styrket.«

7 Som det fremgår af dets artikel 1, fastsætter direktiv 2008/9 detaljerede regler for tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder betingelserne i dette direktivs artikel 3.

8 Nævnte direktivs artikel 19, stk. 2, fastsætter, at tilbagebetalingsmedlemsstaten meddeler ansøgeren sin beslutning om at imødekomme eller afvise tilbagebetalingsanmodningen senest fire måneder efter modtagelsen heraf i nævnte medlemsstat.

9 I henhold til artikel 21 i direktiv 2008/9 er fristen for at træffe beslutning om en sådan tilbagebetaling mindst seks måneder, hvis tilbagebetalingsmedlemsstaten anmoder om supplerende oplysninger, og otte måneder, hvis denne medlemsstat anmoder om flere supplerende oplysninger.

10 Dette direktivs artikel 22, stk. 1, bestemmer:

»Imødekommes tilbagebetalingsanmodningen, tilbagebetaler tilbagebetalingsmedlemsstaten det godkendte beløb senest 10 arbejdsdage efter udløbet af den frist, der er nævnt i artikel 19, stk. 2, eller, hvis der er anmodet om supplerende eller yderligere supplerende oplysninger, efter udløbet af de tilsvarende frister i artikel 21.«

11 Det nævnte direktivs artikel 26 har følgende ordlyd:

»Tilbagebetalingsmedlemsstaten betaler renter til ansøgeren af det beløb, der skal tilbagebetales, hvis tilbagebetalingen finder sted efter sidste frist for betaling i henhold til artikel 22, stk. 1.

[…]«

12 Samme direktivs artikel 27 fastsætter:

»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.«

Østrigsk ret

13 Bundesabgabenordnung (forbundslov om skatter og afgifter) (BGBl. 194/1961) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »BAO«), fastsætter følgende i § 205, der har overskriften »Rentekrav«:

»(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). 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.

[…]«

14 § 205a i BAO, der har overskriften »Klagerenter«, og som har fundet anvendelse siden den 1. januar 2012, bestemmer:

»(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 ansættelsen henholdsvis afgørelsen om skatte- eller afgiftsnedsættelsen (klagerenter).

[…]

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

15 For afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Østrig, og som heller ikke udfører transaktioner i Østrig, fastsætter artikel 3 i Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (forbundsfinansministerens bekendtgørelse om fastsættelse af en særlig procedure for tilbagebetaling af fradragsberettiget indgående afgift til udenlandske erhvervsdrivende) af 21. april 1995 (BGBl. 279/1995) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (BGBl. II, 158/2014) med hensyn til afgiftspligtige personer, der er etableret i andre medlemsstater, at når skatte- og afgiftsmyndigheden efter udløbet af en frist på fire måneder og ti hverdage efter myndighedens modtagelsen af anmodningen om tilbagebetaling ikke har udbetalt det beløb, der skal tilbagebetales, skal der fastsættes en godtgørelse for forsinkelse til den afgiftspligtige person på 2% af det afgiftsbeløb, som ikke er blevet rettidigt tilbagebetalt. Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden anmoder om supplerende oplysninger, er denne frist seks måneder og ti arbejdsdage og i tilfælde af yderligere påmindelse otte måneder og ti arbejdsdage. En anden godtgørelse for forsinkelse på 1% af det ikke-tilbagebetalte beløb skal fastsættes, hvis afgiftsbeløbet ikke tilbagebetales senest tre måneder efter

fristens udløb. Endelig skal en tredje godtgørelse for forsinkelse, ligeledes på 1% af det ikke-tilbagebetalte beløb, fastsættes, hvis afgiftsbeløbet ikke tilbagebetales senest tre måneder efter udløbet af den frist, der giver anledning til den anden godtgørelse for forsinkelse.

Tvisterne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 CS driver et hotel i Østrig. I sin momsangivelse for august 2007 angav CS et overskydende indgående momsbeløb på 60 689,28 EUR.

17 Efter at have foretaget en kontrol fastsatte skatte- og afgiftsmyndigheden i Judenburg Liezen imidlertid ved afgørelse af 18. oktober 2007 CS' overskydende moms til et beløb på blot 14 689,28 EUR.

18 CS påklagede denne afgørelse. Den 15. maj 2013 gav Unabhängiger Finanzsenat (ankenævn i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) CS medhold i klagen. Det samlede overskydende beløb, som CS havde angivet, blev derefter krediteret sidstnævntes skattekonto.

19 Den 30. maj 2013 indgav CS i henhold til BAO's § 205a en anmodning om betaling af renter af den pågældende overskydende moms fra den 1. januar 2012, hvor denne bestemmelse trådte i kraft. Skatte- og afgiftsmyndigheden i Judenburg Liezen afslog denne anmodning ved afgørelse af 10. juni 2013.

20 CS indbragte denne afgørelse for Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig), men fik ikke medhold. Ifølge denne ret finder BAO's § 205a ikke anvendelse på situationer som den foreliggende, hvor den afgiftspligtige person, efter en klage over skatte- og afgiftsmyndighedens oprindelige afgørelse, får tilbagebetalt overskydende moms.

21 CS har iværksat revisionsanke til prøvelse af den af nævnte ret afsagte dom ved Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig).

22 I årene 2003-2004 solgte technoRent International maskiner i Østrig, som var momspligtige i denne medlemsstat. I sin momsangivelse for maj 2005 gjorde selskabet et momstilgodehavende på 367 081,58 EUR gældende som følge af et afslag i disse maskiners salgspris, der var blevet givet efter salget heraf.

23 Salget af de nævnte maskiner blev gjort til genstand for en kontrol, der blev påbegyndt i juli 2006. Den 10. marts 2008 blev det af technoRent International anførte beløb krediteret sidstnævntes skattekonto. Efter denne kontrol fandt skatte- og afgiftsmyndigheden i Graz imidlertid, at der ikke burde have været foretaget en justering af salgsprisen, og at der derfor ikke var overskydende moms, der skulle tilbagebetales. Skatte- og afgiftsforvaltningen debiterede derefter det beløb, der var blevet indsat på technoRent Internationals skattekonto.

24 Selskabet påklagede denne afgørelse til Unabhängiger Finanzsenat (ankenævn i skatte- og afgiftsretlige sager), der den 8. april 2013 gav selskabet medhold. Den 10. maj 2013 blev beløbet på 367 081,58 EUR atter krediteret technoRent Internationals skattekonto.

25 Den 21. oktober 2013 anmodede technoRent International under henvisning til Domstolens praksis på momsområdet om betaling af renter af 367 081,58 EUR for perioden fra juli 2005 til maj 2013. Ved afgørelse af 4. februar 2014 imødekom skatte- og afgiftsmyndigheden i Graz delvist denne anmodning og tilkendte renter for perioden fra den 1. januar 2012, hvor BAO's § 205a trådte i kraft, til den 8. april 2013, hvor Unabhängiger Finanzsenat (ankenævn i skatte- og afgiftsretlige sager) traf afgørelse.

26 Afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden i Graz blev af technoRent International indbragt for Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), for så vidt som der herved delvist var givet afslag på dette selskabs anmodning. Denne ret fastslog ved dom af 29. maj 2017, at technoRent International, henset til Domstolens praksis på momsområdet, også var berettiget til at modtage morarenter for perioden fra den 2. september 2005 til den 9. marts 2008.

27 Skatte- og afgiftsmyndigheden i Graz har iværksat revisionsanke ved Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) til prøvelse af denne dom.

28 Den forelæggende ret har anført, at østrigsk skatteret ikke indeholder nogen generelle regler om renter af skattetilgodehavender, idet BAO's § 205 kun vedrører området for indkomst- og selskabsskat, og idet denne lovs § 205a kun fastsætter klagerenter.

29 Hvad angår den forsinkede tilbagebetaling af overskydende moms som omhandlet i den første revisionsanke, der blev iværksat ved den forelæggende ret, har Domstolen ifølge den forelæggende ret allerede flere gange fastslået, at der skal betales morarenter til den afgiftspligtige person, når en sådan tilbagebetaling ikke foretages inden for en rimelig frist. Denne praksis fra Domstolen vedrørte imidlertid situationer, hvor de omhandlede medlemsstaters retsordener til forskel fra østrigsk ret indeholdt generelle regler, hvorefter den pågældende medlemsstat var forpligtet til at betale den afgiftspligtige person renter i tilfælde af ulovlig forsinkelse ved tilbagebetalingen af overskydende moms.

30 Der opstår således det spørgsmål, om EU-retten, og navnlig momsdirektivets artikel 183, i mangel af en sådan lovgivning kan fortolkes således, at den udgør en direkte anvendelig bestemmelse, som den afgiftspligtige person kan påberåbe sig for at få tilkendt morarenter som følge af for sen tilbagebetaling af overskydende moms. Den forelæggende ret har i denne henseende fremhævet, at artikel 27, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2008/9 ikke tager udgangspunkt i et princip om, at den afgiftspligtige i henhold til EU-retten nødvendigvis skal have ret til at opnå sådanne morarenter. Såfremt EU-retten ikke desto mindre skal fortolkes således, at en sådan ret foreligger, vil denne bestemmelse ikke længere have et anvendelsesområde.

31 Den forelæggende ret har anført, at den anden revisionsanke, der verserer for retten, ikke vedrører overskydende moms som omhandlet i momsdirektivets artikel 183, men nedsættelse af momsgrundlaget som omhandlet i dette direktivs artikel 90, stk. 1. For det tilfælde, at Domstolens praksis vedrørende afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten, finder anvendelse i et sådant tilfælde, skal det derfor afklares, om EU-retten indeholder en direkte anvendelig bestemmelse, der giver en afgiftspligtig person, til hvem afgiftsmyndigheden i en situation som den i den foreliggende sag omhandlede ikke rettidigt har tilbagebetalt et momstilgodehavende, en ret til morarenter, således at den afgiftspligtige person kan gøre denne ret gældende over for denne myndighed og de nationale forvaltningsdomstole, selv om der i national ret ikke er fastsat morarenter for sammenlignelige skattetilgodehavender.

32 Hvis en sådan ret foreligger, såvel for så vidt angår de situationer, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 183, som de situationer, der er omhandlet i dette direktivs artikel 90, stk. 1, opstår desuden spørgsmålet om, fra hvilket tidspunkt renterne skal beregnes, samt spørgsmålet om, hvorvidt retsfølgen i artikel 27, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2008/9, for så vidt angår afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Østrig, i mangel af lovgivning herom i østrigsk ret skal finde anvendelse, selv om de sager, der verserer for den forelæggende ret, ikke henhører under anvendelsesområdet for dette direktiv.

33 På denne baggrund har Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Følger der af EU-retten en direkte anvendelig regel, som giver en afgiftspligtig person, til hvem [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 [momsdirektivet], 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 [hovedsagen] ikke er omfattet af dette direktivs anvendelsesområde?«

Om de præjudicielle spørgsmål

34 Med de tre spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten skal fortolkes således, at en tilbagebetaling, som følge af en berigtigelse af afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, ligesom en tilbagebetaling af overskydende moms i henhold til dette direktivs artikel 183 skal give anledning til betaling af renter, når den ikke foretages inden for en rimelig frist, og i givet fald efter hvilke nærmere bestemmelser.

Om betaling af morarenter

35 Hvad angår tilbagebetaling af overskydende moms i henhold til momsdirektivets artikel 183 bemærkes, således som Domstolen gentagne gange har fremhævet, at fradragsretten i henhold til dette direktivs artikel 167 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 38, og af 26. april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 33).

36 Fradragsordningen og dermed også tilbagebetalingsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 38).

37 Det fremgår tillige af Domstolens praksis, at selv om medlemsstaterne har et vist råderum med hensyn til at fastsætte nærmere bestemmelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 183, må disse bestemmelser ikke krænke princippet om afgiftens neutralitet ved, at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære denne afgift (dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 33, og af 14.5.2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, præmis 35).

38 Navnlig skal disse bestemmelser gøre det muligt for den afgiftspligtige på passende betingelser at få dækket hele fordringen på overskydende moms, hvilket indebærer, at tilbagebetalingen skal ske inden for en rimelig frist og i form af kontantbetaling eller lignende, og at den vedtagne tilbagebetalingsform under alle omstændigheder ikke må indebære en økonomisk risiko for den afgiftspligtige (dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 33).

39 Hvis den afgiftspligtige person ikke havde ret til morarenter i det tilfælde, hvor tilbagebetalingen af den overskydende moms ikke har fundet sted inden for en rimelig frist, ville hans situation blive påvirket negativt, hvilket ville være i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

40 Det følger heraf, at selv om momsdirektivets artikel 183 hverken fastsætter en forpligtelse til at betale renter af den overskydende moms, der skal tilbagebetales, eller præciserer det tidspunkt, fra hvilket sådanne renter skal betales, kræver princippet om momssystemets afgiftsneutralitet, at økonomiske tab som følge af tilbagebetaling af overskydende moms, der er foretaget efter en rimelig frist, kompenseres ved betaling af morarenter (dom af 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 25, og af 14.5.2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, præmis 40).

41 Som generaladvokaten har anført i punkt 31 i forslaget til afgørelse, gælder det samme for så vidt angår tilbagebetaling af moms som følge af en nedsættelse af momsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1.

42 I en sådan situation pålægges den afgiftspligtige person ligeledes en overskydende moms, som skal tilbagebetales til den pågældende, og som forårsager økonomisk tab til skade for den pågældende, som følge af den manglende rådighed over de omhandlede pengebeløb. Hvis den afgiftspligtige person ikke havde ret til morarenter i tilfælde af, at skattemyndigheden ikke betaler dette overskydende beløb inden for en rimelig frist, ville hans situation blive påvirket negativt, hvilket ville krænke princippet om afgiftsneutralitet.

43 Denne konklusion drages ikke i tvivl af artikel 27, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2008/9.

44 I denne henseende bemærkes for det første, at selv om denne bestemmelse udtrykkeligt omhandler en situation, hvor en medlemsstats lovgivning ikke fastsætter, at der skal beregnes renter i tilfælde, hvor tilbagebetalingen af overskydende moms ikke foretages inden for en rimelig frist, kan det på ingen måde udledes af ordlyden af den nævnte bestemmelse, at det er i overensstemmelse med EU-retten, at der i national ret ikke er fastsat bestemmelser om betaling af renter i sådanne situationer.

45 Som generaladvokaten har anført i punkt 35 i forslaget til afgørelse, fremgår det for det andet af første til tredje betragtning til direktiv 2008/9, at de før vedtagelsen af dette direktiv gældende bestemmelser om de nærmere regler for tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, skabte betydelige problemer både for medlemsstaternes administrative myndigheder og for virksomhederne, og at de sidstnævntes stilling derfor skulle styrkes, eftersom medlemsstaterne skal betale renter, hvis tilbagebetalingen finder sted for sent.

46 Det følger heraf, at artikel 27, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2008/9 udgør en residualbestemmelse, der har til formål at beskytte afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, i tilfælde, hvor denne medlemsstats lovgivning på tidspunktet for vedtagelsen af dette direktiv i strid med princippet om afgiftsneutralitet ikke fastsatte en forpligtelse til at beregne morarenter ved tilbagebetaling af moms.

Om den nationale retsinstans' forpligtelser

47 Hvad angår spørgsmålet om, efter hvilke nærmere bestemmelser en tilbagebetaling som følge af en berigtigelse af afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, eller en tilbagebetaling af overskydende moms i henhold til dette direktivs artikel 183 skal give anledning til betaling af renter, når den ikke foretages inden for en rimelig frist, skal det bemærkes, at disse bestemmelser ikke indeholder nogen præcisering i denne henseende, hverken for så vidt angår den rentesats, der skal anvendes, eller den dato, fra hvilken sådanne renter skal betales.

48 Det bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at gennemførelsen af den i momsdirektivets artikel 183 foreskrevne ret til tilbagebetaling af overskydende moms i princippet henhører under medlemsstaternes processuelle autonomi, der er underlagt ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet. Selv om medlemsstaterne har et vist råderum med hensyn til at fastsætte bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms, må disse bestemmelser ikke krænke princippet om afgiftsneutralitet (dom af 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 22 og 24 og den deri nævnte retspraksis).

49 Det samme gælder for så vidt angår de nærmere bestemmelser for anvendelsen af renter ved tilbagebetaling af moms som følge af en nedsættelse af momsgrundlaget i henhold til dette direktivs artikel 90, stk. 1, eftersom disse nærmere bestemmelser ikke er reguleret i nævnte direktiv.

50 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede situation fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at østrigsk ret ikke indeholder bestemmelser, der fastsætter en ret for afgiftspligtige personer som dem, der er omhandlet i anmodningen, til at få udbetalt renter, når tilbagebetalingen som følge af en berigtigelse af afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, eller tilbagebetaling af overskydende moms i henhold til dette direktivs artikel 183 ikke foretages inden for en rimelig frist. Hvad i øvrigt angår artikel 27 i direktiv 2008/9 er de faktiske omstændigheder i hovedsagen ikke omfattet af dette direktivs anvendelsesområde, idet direktivet, således som det fremgår af dets artikel 1, kun har til formål at fastsætte nærmere regler for tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder visse betingelser.

51 Henset til den frihed, som medlemsstaterne råder over, således som det er anført i denne doms præmis 48, for så vidt angår fastsættelsen af de nærmere bestemmelser for tilbagebetaling af moms, kan artikel 27 i direktiv 2008/9 derfor ikke anvendes, heller ikke analogt, for så vidt angår den periode, for hvilken der i henhold til denne bestemmelse skal betales morarenter. Således som generaladvokaten har anført i punkt 44 i forslaget til afgørelse, er der desuden ikke et hul i de EU-retlige regler, som bør afhjælpes ved en sådan analog anvendelse af den regel, der er indeholdt i den nævnte bestemmelse.

52 Imidlertid skal det bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at såvel administrative myndigheder som nationale retsinstanser, der inden for rammerne af deres respektive kompetencer skal anvende EU-rettens bestemmelser, er forpligtede til at sikre den fulde virkning af disse bestemmelser (dom af 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis).

53 Navnlig udgør princippet om overensstemmende fortolkning af national ret, i henhold til hvilket de nationale retter har pligt til i videst muligt omfang at fortolke national ret i overensstemmelse med EU-retten, en væsentlig del af systemet i traktaterne, idet det gør det muligt for den nationale ret inden for rammerne af sin kompetence at sikre sig EU-rettens fulde virkning, når den afgør den tvist, der er indbragt for den (dom af 19.11.2019, A.K. m.fl. (Den øverste domstols disciplinærafdelings uafhængighed), C-585/18, C-624/18 og C-625/18, EU:C:2019:982, præmis 159). Denne pligt til overensstemmende fortolkning af national ret kræver, at den nationale ret i givet fald tager hensyn til

de 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 (dom af 4.3.2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, præmis 59 og deri nævnte retspraksis).

54 Princippet om overensstemmende fortolkning af national ret er imidlertid underlagt visse begrænsninger. De nationale retters forpligtelse til at henholde sig til indholdet af EU-retten, når de fortolker og anvender de relevante nationale retsregler, begrænses således af generelle retsprincipper, herunder retssikkerhedsprincippet, og kan ikke tjene som grundlag for en fortolkning contra legem af national ret (jf. i denne retning dom af 13.7.2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

55 I det foreliggende tilfælde påhviler det navnlig den forelæggende ret at undersøge, om det er muligt at sikre EU-rettens fulde virkning ved at tage hensyn til hele den nationale lovgivning og ved at foretage en analog anvendelse af bestemmelserne i national ret.

56 Henset til det ovenstående skal de tre spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 183, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at en tilbagebetaling som følge af en berigtigelse af afgiftsgrundlaget i henhold til dette direktivs artikel 90, stk. 1, ligesom en tilbagebetaling af overskydende moms i henhold til nævnte direktivs artikel 183 skal give anledning til betaling af renter, når den ikke foretages inden for en rimelig frist. Det påhviler den forelæggende ret at gøre alt, hvad der henhører under dens kompetence, for at sikre disse bestemmelsers fulde virkning og anlægge en fortolkning af national ret, der er i overensstemmelse med EU-retten.

Sagsomkostninger

57 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 90, stk. 1, og artikel 183 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at en tilbagebetaling som følge af en berigtigelse af afgiftsgrundlaget i henhold til dette direktivs artikel 90, stk. 1, ligesom en tilbagebetaling af overskydende merværdiafgift i henhold til nævnte direktivs artikel 183 skal give anledning til betaling af renter, når den ikke foretages inden for en rimelig frist. Det påhviler den forelæggende ret at gøre alt, hvad der henhører under dens kompetence, for at sikre disse bestemmelsers fulde virkning og anlægge en fortolkning af national ret, der er i overensstemmelse med EU-retten.

Underskrifter