Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 12 maj 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 90 – Nedsättning av beskattningsunderlaget – Artikel 183 – Återbetalning av överskjutande mervärdesskatt – Dröjsmålsränta – Nationell lagstiftning saknas – Principen om skatteneutralitet – Direkt tillämplighet av bestämmelser i unionsrätten – Principen om konform tolkning”

I mål C-844/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) genom beslut av den 24 oktober 2019, som inkom till domstolen den 15 november 2019, i målen

**CS,**

**Finanzamt Österreich**, **Dienstelle Graz-Stadt**, tidigare Finanzamt Graz-Stadt

mot

**Finanzamt Österreich**, **Dienstelle Judenburg Liezen**, tidigare Finanzamt Judenburg Liezen,

**technoRent International GmbH,**

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna A. Kumin, T. von Danwitz, P.G. Xuereb (referent) och I. Ziemele,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Österrikes regering, genom A. Posch och F. Koppensteiner, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och L. Mantl, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 21 januari 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: tyska.

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 90.1 och 183 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), och av artikel 27.2 andra stycket i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112 av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, 2008, s. 23).

2 Begäran har framställts inom ramen för två mål. Parterna i det första målet är CS, en fysisk person, och Finanzamt Österreich, Dienstelle Judenburg Liezen (österrikiska skattemyndigheten, skattekontoret i Judenburg Liezen, Österrike), tidigare Finanzamt Judenburg Liezen (skattekontoret i Judenburg Liezen). Parterna i det andra målet är Finanzamt Österreich, Dienstelle Graz-Stadt (österrikiska skattemyndigheten, skattekontoret i staden Graz, Österrike), tidigare Finanzamt Graz-Stadt (skattekontoret i staden Graz), och technoRent International GmbH, ett bolag med säte i Tyskland.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

*Mervärdesskattedirektivet*

3 Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.”

4 Artikel 167 i direktivet har följande lydelse:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

5 I artikel 183 i detta direktiv föreskrivs följande:

”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.”

*Direktiv 2008/9*

6 Skälen 1–3 i direktiv 2008/9 har följande lydelse:

”(1) Avsevärda problem uppstår för såväl företag som medlemsstaternas administrativa myndigheter genom de genomförandebestämmelser som fastställs i rådets direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande

omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium [EGT L 331, 1979, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84].

(2) De förfaranden som fastställs i det direktivet bör ändras i fråga om de tidsfrister inom vilka företagen måste underrättas om beslut om ansökningar om återbetalning. Samtidigt bör det föreskrivas att även företagen måste lämna svar inom fastställda tidsperioder. Vidare bör förfarandet förenklas och moderniseras på så sätt att modern teknik får användas.

(3) Det nya förfarandet bör stärka företagens ställning eftersom medlemsstaterna ska vara skyldiga att betala ränta om återbetalningen görs för sent och företagens rätt att överklaga kommer att förstärkas.”

7 Av artikel 1 i direktiv 2008/9 framgår det att detta direktiv fastställer närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som uppfyller villkoren i artikel 3 utan att vara etablerade i den återbetalande medlemsstaten.

8 I artikel 19.2 i direktivet föreskrivs att den återbetalande medlemsstaten ska meddela sökanden sitt beslut att bifalla eller avslå ansökan inom fyra månader från det att denna inkom till den medlemsstaten.

9 Enligt artikel 21 i direktiv 2008/9 ska tidsfristen för att besluta att bevilja en sådan återbetalning vara minst sex månader om den återbetalande medlemsstaten begär ytterligare information och åtta månader om medlemsstaten begär kompletterande ytterligare information.

10 Artikel 22.1 i direktivet har följande lydelse:

”Om återbetalningsansökan bifalls ska den återbetalande medlemsstaten betala det beviljade beloppet senast inom 10 arbetsdagar från den dag som tidsfristen i artikel 19.2 löpte ut eller, om ytterligare information eller kompletterande ytterligare information har begärts, från den dag som tidsfristerna i artikel 21 löpte ut.”

11 Artikel 26 i direktivet har följande lydelse:

”Den återbetalande medlemsstaten ska betala ränta till sökanden på det belopp som ska återbetalas till denne, om återbetalningen sker efter det sista datum för betalning enligt artikel 22.1.

…”

12 I artikel 27 i direktivet föreskrivs följande:

”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.”

### *Österrikisk rätt*

13 I Bundesabgabenordnung (federal skattelag) (BGBl. 194/1961), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i de nationella målen (nedan kallad BAO), föreskrivs i 205 §, med rubriken ”ränta på fordringar”, följande:

”1) Skillnader i inkomstskatt och bolagsskatt som beror på ett beskattningsbeslut, med undantag för delbetalningar (punkt 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 (ränta på fordringar). Detta gäller i tillämpliga delar för skillnader som följer av

a) Upphävande av beskattningsbeslut, …

…

2) Räntesatsen per år motsvarar grundräntesatsen ökad med 2 procent. Om beloppet för räntan på fordringar inte uppgår till 50 euro ska den inte fastställas. Ränta på fordringar ska fastställas för högst 48 månader.

…”

14 I 205a § BAO, med rubriken ”Klagomålsränta”, vilken är tillämplig från och med den 1 januari 2012, föreskrivs följande:

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

…

4) Räntesatsen per år motsvarar grundräntesatsen ökad med 2 procent. Om räntan inte uppgår till minst 50 euro fastställs den inte.”

15 För beskattningsbara personer som inte är etablerade i Österrike och som inte heller genomför några transaktioner i Österrike föreskrivs i artikel 3 i Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (förbundsfinansministerns förordning om ett särskilt förfarande för återbetalning till utländska näringsidkare av ingående skatt som kan dras av) av den 21 april 1995 (BGBl. 279/1995), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i de nationella målen (BGBl. II 158/2014) föreskrivs, när det gäller beskattningsbara personer som är etablerade i andra medlemsstater, att om skattemyndigheten inom 4 månader och 10 arbetsdagar efter mottagandet av ansökan om återbetalning inte har utbetalat det belopp som ska återbetalas, ska en förseningsavgift på 2 procent av skattebeloppet som inte återbetalats i tid, fastställas till förmån för den beskattningsbara personen. För det fall skattemyndigheten kräver kompletterande ytterligare information uppgår denna frist till 6 månader och 10 arbetsdagar och, vid en andra påminnelse, 8 månader och 10 arbetsdagar. En andra förseningsersättning på 1 procent av det icke återbetalade beloppet ska fastställas om skattebeloppet inte återbetalas senast tre månader efter utgången av denna period. Slutligen ska en tredje förseningsersättning, som också uppgår till 1 procent av det belopp som inte återbetalats, fastställas om skattebeloppet inte återbetalas senast tre månader efter det att den tidsfrist som ligger till grund för den andra förseningsersättningen har löpt ut.

**Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

16 CS driver ett hotell i Österrike. I sin preliminära mervärdesskattedeklaration för augusti 2007 deklarerade CS en överskjutande mervärdesskatt på 60 689,28 euro.

17 Skattekontoret i Judenburg Liezen fastställde emellertid, genom beslut av den 18 oktober 2007 och efter att ha genomfört en revision, CS överskjutande mervärdesskatt till endast 14 689,28 euro.

18 CS överklagade detta beslut. Unabhängiger Finanzsenat (Oberoende skatteinstans, Österrike) biföll överklagandet den 15 maj 2013. Det totala överskjutande belopp som CS deklarerat krediterades därefter CS skattekonto.

19 Den 30 maj 2013 ansökte CS, med stöd av 205a § BAO, om betalning av ränta på den aktuella överskjutande mervärdesskatten från och med den 1 januari 2012, då denna bestämmelse trädde i kraft. Skattekontoret i Judenburg Liezen avslog denna ansökan genom beslut av den 10 juni 2013.

20 CS överklagade beslutet men Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) avslog överklagandet. Enligt nämnda domstol är 205a § BAO inte tillämplig på sådana situationer som den som är aktuell i förevarande mål, där den beskattningsbara personen beviljas återbetalning av överskjutande mervärdesskatt efter att ha överklagat skattekontorets ursprungliga beslut.

21 CS överklagade domen från nämnda domstol till Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike).

22 Under åren 2003–2004 sålde technoRent International maskiner i Österrike, och dessa transaktioner var mervärdesskattepliktiga i denna medlemsstat. I den preliminära mervärdesskattedeklarationen för maj 2005 gjorde bolaget gällande ett tillgodohavande avseende mervärdesskatt på 367 081,58 euro på grund av en nedsättning av försäljningspriset för dessa maskiner efter det att de sålts.

23 Försäljningen av dessa maskiner blev föremål för en revision, som inleddes i juli 2006. Den 10 mars 2008 krediterades det belopp som technoRent International hade angett på bolagets skattekonto. Efter denna revision ansåg skattekontoret i staden Graz emellertid att försäljningspriset inte borde ha justerats och att det således inte förelåg någon överskjutande mervärdesskatt att återbetala. Skattemyndigheten återkrävde därefter det belopp som hade betalats in på technoRent Internationals skattekonto.

24 Bolaget överklagade detta beslut. Unabhängiger Finanzsenat (Oberoende skatteinstans) biföll överklagandet den 8 april 2013. Den 10 maj 2013 krediterades beloppet 367 081,58 euro på nytt technoRent Internationals skattekonto.

25 Den 21 oktober 2013 begärde technoRent International, med hänvisning till EU-domstolens praxis på mervärdesskatteområdet, att ränta skulle utgå på beloppet 367 081,58 euro för perioden juli 2005–maj 2013. Genom beslut av den 4 februari 2014 biföll skattekontoret i staden Graz delvis denna ansökan och fastställde ränta för perioden från och med den 1 januari 2012, det datum då artikel 205a BAO trädde i kraft, till den 8 april 2013, det datum då Unabhängiger Finanzsenat (Oberoende skatteinstans) meddelade sitt avgörande.

26 Det beslut som antagits av skattekontoret i staden Graz överklagades till Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen), i den del det innebar att technoRent Internationals talan delvis ogillades. Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) slog i dom av den 29 maj 2017 fast att technoRent International, mot bakgrund av EU-domstolens praxis på mervärdesskatteområdet, hade rätt till dröjsmålsränta även för perioden från den 2 september 2005 till den 9 mars 2008.

27 Skattekontoret i staden Graz har överklagat denna dom till Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen).

28 Den hänskjutande domstolen har påpekat att den österrikiska skatterätten inte innehåller några allmänna bestämmelser om påförande av ränta på skattetillgodohavanden, eftersom 205 § BAO endast avser inkomstskatt och bolagsskatt och 205a § i denna lag endast föreskriver ränta vid överklaganden.

29 Enligt den hänskjutande domstolen har EU-domstolen, när det gäller försenad återbetalning av överskjutande mervärdesskatt – såsom den återbetalning som det första överklagandet till den hänskjutande domstolen rör – redan vid flera tillfällen slagit fast att dröjsmålsränta ska betalas till den beskattningsbara personen när återbetalningen inte skett inom rimlig tid. Denna praxis från EU-domstolen avser emellertid situationer där de berörda medlemsstaternas rättsordningar, till skillnad från österrikisk rätt, innehöll allmänna bestämmelser enligt vilka den berörda medlemsstaten var skyldig att betala ränta till den beskattningsbara personen vid otillåten försening av återbetalningen av överskjutande mervärdesskatt.

30 Därmed uppkommer frågan huruvida unionsrätten, och särskilt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet, i avsaknad av en sådan nationell lagstiftning, kan tolkas så, att den utgör en direkt tillämplig lagstiftning som den beskattningsbara personen kan åberopa för att tillerkännas dröjsmålsränta på grund av försenad återbetalning av överskjutande mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende understrukit att artikel 27.2 andra stycket i direktiv 2008/9 inte utgår från principen att den beskattningsbara personen enligt unionsrätten med nödvändighet ska ha rätt till sådan dröjsmålsränta. För det fall unionsrätten ändå ska tolkas så, att det finns en sådan rätt, skulle denna bestämmelse förlora sitt tillämpningsområde.

31 Den hänskjutande domstolen har påpekat att det andra överklagandet inte avser en överskjutande mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 183 i mervärdesskattedirektivet, utan en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 90.1 i direktivet. För det fall EU-domstolens praxis avseende skatter som uppburits i strid med unionsrätten skulle vara tillämplig i ett sådant fall, ska det således klargöras huruvida unionsrätten innehåller en direkt tillämplig lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person, till vilken skattemyndigheten i en sådan situation som den som är aktuell i de nationella målen inte återbetalar ett tillgodohavande avseende mervärdesskatt i tid, har rätt till dröjsmålsränta så att den beskattningsbara personen kan göra gällande denna rätt vid skattemyndigheten och förvaltningsdomstolarna, trots att det i nationell rätt inte föreskrivs någon motsvarande dröjsmålsränta för skattetillgodohavanden.

32 Om en sådan rätt föreligger, såväl vad gäller de situationer som avses i artikel 183 i mervärdesskattedirektivet som de som avses i artikel 90.1 i direktivet, uppkommer vidare frågan från och med vilken tidpunkt räntan ska beräknas samt huruvida, i frånvaro av reglering av denna fråga i österrikisk rätt, de rättsföljder som föreskrivs, vad gäller beskattningsbara personer utan hemvist i Österrike, i artikel 27.2 andra stycket i direktiv 2008/9, ska tillämpas trots att de förfaranden som är anhängiga vid den hänskjutande domstolen inte omfattas av detta direktivs tillämpningsområde.

33 Mot denna bakgrund beslutade Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målen och 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 de nationella målen inte återbetalar ett tillgodohavande avseende mervärdesskatt 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?

För det fall fråga 1 ska besvaras jakande:

2) Är det även tillåtet, när den beskattningsbara personen har en fordran på mervärdesskatt som uppkommit till följd av en prisnedsättning i efterhand i enlighet med artikel 90.1 i [mervärdesskattedirektivet], att ränta på denna fordran inträder först efter utgången av en rimlig tidsfrist som skattemyndigheten förfogar över för att kontrollera huruvida den av den beskattningsbara personen åberopade rättigheten föreligger?

3) Får omständigheten att en medlemsstat i sin nationella rätt inte har några bestämmelser om ränta avseende försenade tillgodohavanden avseende mervärdesskatt följden att de nationella domstolarna vid beräkningen av ränta måste tillämpa artikel 27.2 andra stycket i direktiv [2008/9] även om omständigheterna i det nationella målet inte omfattas av detta direktivs tillämpningsområde?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

34 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tre frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida unionsrätten ska tolkas så, att ränta ska utgå när en återbetalning på grund av en korrigering av beskattningsunderlaget enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet inte genomförs inom rimlig tid, liksom när en återbetalning av överskjutande mervärdesskatt enligt artikel 183 i direktivet inte genomförs inom rimlig tid, samt, i förekommande fall, på vilket sätt detta ska ske.

### *Betalning av dröjsmålsränta*

35 Vad gäller återbetalning av överskjutande mervärdesskatt enligt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet erinrar domstolen om att avdragsrätten i artiklarna 167 och följande artiklar i direktivet, såsom domstolen vid upprepade tillfällen har understrukit, utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Det har särskilt betonats att avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 38, och dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 33).

36 Syftet med avdragssystemet, och följaktligen med återbetalningarna, är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är skattepliktig i sig (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 38).

37 Det framgår vidare av domstolens praxis att även om medlemsstaterna förfogar över ett klart handlingsutrymme när de fastställer de villkor som avses i artikel 183 i mervärdesskattedirektivet, får dessa villkor emellertid inte medföra att principen om skatteneutralitet äventyras genom att mervärdesskatten helt eller delvis belastar den beskattningsbara personen (dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 33, och dom av den 14 maj 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punkt 35).

38 Sådana villkor ska särskilt göra det möjligt för den beskattningsbara personen att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande mervärdesskatten. Detta innebär att återbetalningen ska verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på ett likvärdigt sätt. Det sätt på vilket återbetalningen verkställs får under inga omständigheter ge upphov till en finansiell risk för den beskattningsbara personen (dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 33).

39 Om den beskattningsbara personen inte hade rätt till dröjsmålsränta för det fall återbetalningen av den överskjutande mervärdesskatten inte sker inom rimlig tid, skulle vederbörandes situation påverkas negativt, i strid med principen om skatteneutralitet.

40 Av detta följer att trots att artikel 183 i mervärdesskattedirektivet varken föreskriver en skyldighet att betala ränta på den överskjutande mervärdesskatten eller preciserar från och med vilken tidpunkt sådan ränta ska utgå, krävs enligt principen om mervärdesskattens neutralitet att ekonomiska förluster som uppkommit på grund av att överskjutande mervärdesskatt återbetalats först efter utgången av en rimlig tidsfrist ska kompenseras genom betalning av dröjsmålsränta (dom av den 28 februari 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punkt 25, och dom av den 14 maj 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punkt 40).

41 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 31 i sitt förslag till avgörande gäller detsamma för återbetalningar av mervärdesskatt som följer av en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt i enlighet med artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

42 Även i en sådan situation har nämligen den beskattningsbara personen en överskjutande mervärdesskatt som ska återbetalas till denne, vilken medför ekonomiska förluster för vederbörande genom att de aktuella beloppen inte är tillgängliga. Om den beskattningsbara personen inte hade rätt till dröjsmålsränta när skattemyndigheten inte återbetalar det överskjutande beloppet inom rimlig tid, skulle vederbörandes situation påverkas negativt, vilket skulle strida mot principen om skatteneutralitet.

43 Denna tolkning påverkas inte av artikel 27.2 andra stycket i direktiv 2008/9.

44 Det ska härvidlag påpekas, för det första, att även om denna bestämmelse uttryckligen avser en situation där en medlemsstats rätt inte föreskriver att ränta ska utgå för det fall återbetalningen av överskjutande mervärdesskatt inte sker inom rimlig tid, kan det på intet sätt anses följa av nämnda bestämmelses ordalydelse att det vore förenligt med unionsrätten att i den nationella rätten inte föreskriva att ränta ska betalas i sådana situationer.

45 För det andra framgår det, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 35 i sitt förslag till avgörande, av skälen 1–3 i direktiv 2008/9 att de bestämmelser om villkoren för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer utan hemvist i den återbetalande medlemsstaten som gällde före antagandet av detta direktiv medförde avsevärda problem, för såväl myndigheterna i medlemsstaterna som för företagen, och att de sistnämndas ställning därför behövde stärkas, med tanke på att medlemsstaterna var skyldiga att betala ränta om återbetalningen blir försenad.

46 Härav följer att artikel 27.2 andra stycket i direktiv 2008/9 utgör en subsidiär bestämmelse som syftar till att skydda beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten, för det fall denna medlemsstats rätt, vid den tidpunkt då direktivet antogs, i strid med principen om skatteneutralitet, inte föreskrev någon skyldighet att tillämpa dröjsmålsränta på återbetalning av mervärdesskatt.

### *Den nationella domstolens skyldigheter*

47 Vad gäller frågan vilka villkor som gäller för att en återbetalning till följd av en korrigering av beskattningsunderlaget i enlighet med artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet eller en återbetalning av överskjutande mervärdesskatt i enlighet med artikel 183 i samma direktiv ska föranleda påförandet av dröjsmålsränta när denna återbetalning inte sker inom en rimlig tidsfrist, påpekar domstolen att dessa bestämmelser inte innehåller några närmre uppgifter härvidlag, bland annat vad gäller vilken räntesats som ska tillämpas och från och med vilket datum som denna ränta ska utgå.

48 Det framgår av fast rättspraxis att genomförandet av den rätt till återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 183 i mervärdesskattedirektivet i princip omfattas av medlemsstaternas processuella autonomi, som omgärdas av likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen. Även om medlemsstaterna förfogar över ett klart handlingsutrymme när de fastställer villkoren för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt, får dessa villkor emellertid inte medföra att principen om skatteneutralitet äventyras (dom av den 28 februari 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punkterna 22 och 24 och där angiven rättspraxis).

49 Detsamma gäller villkoren för tillämpning av ränta på återbetalningar av mervärdesskatt till följd av en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt enligt artikel 90.1 i direktivet, eftersom dessa villkor inte regleras i direktivet.

50 När det gäller situationen i de nationella målen framgår det av begäran om förhandsavgörande att österrikisk rätt inte innehåller någon lagstiftning som föreskriver att beskattningsbara personer, såsom de som avses i ansökan, har rätt till ränta när den återbetalning som följer av en justering av beskattningsunderlaget enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet eller återbetalning av överskjutande mervärdesskatt enligt artikel 183 i direktivet inte sker inom rimlig tid. Vad gäller artikel 27 i direktiv 2008/9 omfattas de faktiska omständigheterna i de nationella målen inte av direktivets tillämpningsområde, eftersom direktivet, såsom framgår av dess artikel 1, endast reglerar villkoren för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten och som uppfyller vissa villkor.

51 Mot bakgrund av den frihet som medlemsstaterna har vad gäller att fastställa villkoren för återbetalning av mervärdesskatt, vilken har behandlats i punkt 48 ovan, kan artikel 27 i artikel 2008/9 inte tillämpas, inte ens analogt, och detta inbegripet vad gäller den period under vilken dröjsmålsränta ska utgå enligt denna bestämmelse. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 44 i sitt förslag till avgörande finns det inte heller några luckor i lagstiftningen i unionsrätten som ska avhjälpas genom en sådan analog tillämpning av reglerna i nämnda bestämmelse.

52 Enligt domstolens fasta praxis är dock såväl förvaltningsmyndigheter som nationella domstolar, vilka inom ramen för sina respektive behörigheter ska tillämpa unionsbestämmelser, skyldiga att säkerställa att dessa bestämmelser ges full verkan (dom av den 5 mars 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 91 och där angiven rättspraxis).

53 I synnerhet konstaterar domstolen att principen om konform tolkning av nationell rätt – som innebär att den nationella domstolen är skyldig att i möjligaste mån tolka nationell rätt i enlighet med de krav som följer av unionsrätten – följer av fördragens systematik, eftersom denna princip möjliggör för den nationella domstolen att inom ramen för sin behörighet säkerställa att unionsrätten ges full verkan när den avgör det mål som anhängiggjorts vid den (dom av den 19 november 2019, A.K. m.fl. (Oavhängigheten hos avdelningen för disciplinära mål vid Högsta domstolen), C-585/18, C-624/18 och C-625/18, EU:C:2019:982, punkt 159). Denna skyldighet att tolka nationell rätt unionsrättskonformt kräver att den nationella domstolen i förekommande fall beaktar hela den nationella rätten för att bedöma i vilken mån den kan tillämpas utan att det leder till ett resultat som strider mot unionsrätten (dom av den 4 mars 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

54 Principen om unionsrättskonform tolkning av nationell rätt har visserligen vissa begränsningar. Den nationella domstolens skyldighet att beakta unionsrättens innehåll vid tolkningen och tillämpningen av relevanta bestämmelser i nationell rätt är således begränsad av allmänna rättsprinciper, inbegripet rättssäkerhetsprincipen, och kan inte tjäna som grund för att nationell rätt tolkas *contra legem* (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

55 I förevarande fall ankommer det bland annat på den hänskjutande domstolen att pröva om det är möjligt att säkerställa unionsrättens fulla verkan genom att beakta den nationella rätten i dess helhet och genom en analog tillämpning av bestämmelser i nationell rätt.

56 Mot bakgrund av det ovan anförda ska de tre frågorna besvaras enligt följande. Artiklarna 90.1 och 183 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att ränta ska utgå när en återbetalning till följd av en justering av beskattningsunderlaget enligt artikel 90.1 i detta direktiv inte sker inom rimlig tid, liksom när en återbetalning av överskjutande mervärdesskatt enligt artikel 183 i direktivet inte sker inom rimlig tid. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra allt som ligger inom dess behörighet för att säkerställa att dessa bestämmelser ges full verkan genom att tolka nationell rätt i överensstämmelse med unionsrätten.

## Rättegångskostnader

57 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

**Artiklarna 90.1 och 183 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförda med principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att ränta ska utgå när en återbetalning till följd av en justering av beskattningsunderlaget enligt artikel 90.1 i detta direktiv inte sker inom rimlig tid, liksom när en återbetalning av överskjutande mervärdesskatt enligt artikel 183 i direktivet inte sker inom rimlig tid. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra allt som ligger inom dess behörighet för att säkerställa att dessa bestämmelser ges full verkan genom att tolka nationell rätt i överensstämmelse med unionsrätten.**

Underskrifter