

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 13 oktober 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Försäljning som inte är föremål för mervärdesskatt – Felaktigt fakturerad och betald mervärdesskatt – Leverantören i likvidation – Skattemyndighetens beslut att avslå köparens begäran om återbetalning av mervärdesskatt som betalats felaktigt – Effektivitetsprincipen, principen om skatteneutralitet och icke-diskrimineringsprincipen”

I mål C-397/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern) genom beslut av den 25 maj 2021, som inkom till domstolen den 29 juni 2021, i målet

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden M.L. Arastey Sahún samt domarna F. Biltgen (referent) och J. Passer,

generaladvokat: T. Szapeta,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt., genom Gy. Hajdu, ügyvéd,
- Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och R. Kissné Berta, båda i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom O. Serdula, M. Smolek och J. Vlášil, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom K. Talabér-Ritz och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (nedan kallat Humda) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för omprövning och överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad omprövningsenheten). Målet rör omprövningsenhetens beslut att avslå Humdas begäran om återbetalning av den mervärdesskatt som bolaget felaktigt fakturerats för en transaktion som inte är föremål för mervärdesskatt i Ungern och som avser en vara som är belägen i en annan medlemsstat.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

4 I artikel 168 a i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.”

5 I artikel 183 i direktivet anges 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.”

Ungersk rätt

6 I 2 § led a i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt) (*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16)), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt enligt denna lag ska betalas för

a) leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utförs av den beskattningsbara personen – i denna egenskap – inom landet mot ersättning.”

7 I 39 § i nämnda lag föreskrivs följande:

"1. Platsen för tillhandahållande av tjänster med direkt anknytning till fast egendom ska vara den plats där egendomen är belägen.

2. De tjänster med direkt anknytning till fast egendom som avses i punkt 1 ska särskilt omfatta fastighetsmäklartjänster och experttjänster, logitjänster på hotell, överlåtelse av rätten att använda fast egendom liksom tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten."

8 I 64 § punkt 3 i adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (2017 års lag nr CL om skatteförfarandet), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad skatteförfarandelagen), föreskrivs följande:

"Oaktat vad som föreskrivs i punkt 1 och förutsatt att den beskattningsbara personen inte har inlämnat sin ansökan om återbetalning i den skattedeklaration som avslutar likvidationen (förenklad likvidation) eller den frivilliga avvecklingen (förenklad frivillig avveckling), ska den begärda återbetalningen av mervärdesskatt ske inom 30 dagar som börjar löpa från dagen för mottagandet av deklarationen, men inte i något fall från före förfallodagen, varvid denna frist ska utökas till 45 dagar om beloppet att återbetala överstiger 1 miljon ungerska forint [(HUF) (cirka 2 500 euro)], om den beskattningsbara personen vid tidpunkten för inlämningen av deklarationen har betalat hela beloppet, inklusive skatt, för den motprestation som anges i den faktura som avser var och en av de transaktioner som ger rätt att ta ut mervärdesskatt – och utövar sin rätt till skatteavdrag under den aktuella beskattningsperioden på grundval av den faktura (eller de fakturor) som styrker genomförandet av transaktionerna – eller om hela skulden har upphört på annat sätt före detta datum, och den beskattningsbara personen anger i deklarationen att detta krav är uppfyllt. Om det under denna frist inleds eller pågår en skattekontroll av den beskattningsbara person som är föremål för en likvidation, med avseende på det begärda budgettillskottet, börjar fristen för beviljande av budgettillskottet att löpa från den dag när beslutet om slutsatserna av kontrollen blir slutgiltigt. Vad gäller tillämpningen av denna bestämmelse anses motprestationen vara betald när den innehålls uteslutande i kraft av en genomförandegaranti som på förhand är fastställd i avtalet."

9 I 65 § punkt 1 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

"För det fall skattemyndigheten är i dröjsmål med betalning av ett belopp ska den utge ränta för varje dag som dröjsmålet pågår med en skattesats motsvarande dröjsmålsräntan. Även om dröjsmål med betalning föreligger uppstår ingen rätt till ränta om det saknas rättslig grund för ansökan (deklarationen) med avseende på mer än 30 procent av det begärda (deklarerade) beloppet, eller om det föreligger hinder för betalningen på grund av en underlåtenhet från den beskattningsbara personens eller den uppgiftsskyldiga personens sida."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Det bolag som Humda är rättslig efterträdare till hade vänt sig till "BHA" Bíró H?téstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (nedan kallat BHA) för att BHA skulle tillhandahålla bolaget tjänster inom ramen för projektet att bygga Ungerns paviljong vid världsutställningen i Milano (Italien) år 2015 (nedan kallat tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna). För dessa tjänster utfärdade BHA nio fakturor, inklusive mervärdesskatt, till ett sammanlagt belopp av 486 620 000 HUF (cirka 1 230 500 euro). Fakturorna betalades av det bolag som Humda rättsligt har efterträtt och BHA betalade in den fakturerade mervärdesskatten till den ungerska skattemyndigheten. Vid en kontroll konstaterade skattemyndigheten att den aktuella mervärdesskatten enligt ungersk lagstiftning inte skulle ha betalats i Ungern, eftersom tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna

avsåg en vara som var belägen i Italien. Den aktuella mervärdesskatten hade således fakturerats felaktigt.

11 I syfte att återfå det belopp som motsvarade den felaktigt betalda mervärdesskatten, ansökte Humda hos Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság (Regionala skatte- och tullkontoret i Nord-Budapest, under den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) om återbetalning av ett belopp på 126 248 760 HUF (cirka 320 000 euro), motsvarande mervärdesskattebeloppet, jämte ränta på denna mervärdesskatt. Enligt Humda ankommer det visserligen på detta bolag att inom ramen för ett civilrättsligt förfarande begära återbetalning av detta belopp från fakturautställaren, vilken därefter ska rätta till situationen hos den behöriga skattemyndigheten, men i detta fall har Humda ställts inför problemet att BHA är föremål för ett likvidationsförfarande och att Humdas fordran, enligt likvidatorn, inte kan drivas in.

12 Humdas ansökan avslogs och bolagets begäran om omprövning av omprövningsenheten föranledde inte någon ändring. Humda överklagade då till den hänskjutande domstolen, Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern), och yrkade i huvudsak att det beslut som fattats av omprövningsenheten skulle ändras eller upphävas. Enligt uppgifterna i begäran om förhandsavgörande grundar sig denna begäran huvudsakligen på EU-domstolens dom av den 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), och dom av den 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327).

13 Omprövningsenheten har gjort gällande att dessa domar saknar relevans, eftersom de aktuella tjänsterna inte tillhandahölls i Ungern och inte heller har gett upphov till någon avdragsrätt för Humda. Sistnämnda bolag har dessutom inte önskat utöva sin avdragsrätt. I de domar som detta bolag har åberopat uttalade sig domstolen emellertid om det förhållandet att tjänstemottagaren felaktigt erlagt mervärdesskatt till tjänsteleverantörerna på grundval av en faktura som felaktigt upprättats enligt reglerna för det ordinarie mervärdesskattesystemet, trots att den transaktion som fakturan avsåg omfattades av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet. Omprövningsenheten har gjort gällande att den återbetalning som Humda har begärt inte kan göras, eftersom tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna inte omfattas av tillämpningsområdet för den ungerska mervärdesskattelagstiftningen.

14 Den hänskjutande domstolen frågar sig, mot bakgrund av nämnda domar, om de tillämpliga nationella bestämmelserna och nationell administrativ praxis är förenliga med mervärdesskattedirektivet, och närmare bestämt effektivitetsprincipen, principen om mervärdesskattens neutralitet och principen om icke-diskriminering. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende preciserat att det i förevarande fall är omöjligt eller orimligt svårt att få den felaktigt betalda mervärdesskatten återbetald inom ramen för ett civilrättsligt förfarande. För det första har BHA under tiden varit föremål för ett likvidationsförfarande, för det andra är det enligt bolagets likvidator inte möjligt att ändra den faktura som tidigare utfärdats av BHA, för det tredje har BHA inte ansökt om återbetalning av den skatt som felaktigt inbetalats, för det fjärde har emellertid Humda väckt en civilrättslig talan mot den ungerska skattemyndigheten, för det femte är det obestridligt att mervärdesskatten har betalats in till staten och för det sjätte finns det inga misstankar om skatteundandragande.

15 Den hänskjutande domstolen undrar dessutom om den ungerska skattemyndigheten, om det antas att Humda har rätt att lämna in en ansökan om återbetalning direkt till denna myndighet, är skyldig att betala dröjsmålsränta på det belopp som återbetalas och, om så är fallet, vilka tidsfrister som ska beaktas i detta hänseende.

16 Mot denna bakgrund beslutade Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av dess allmänna principer, framför allt effektivitetsprincipen och principen om skatteneutralitet, tolkas så, att de utgör hinder för ett nationellt regelverk och en nationell praxis som grundas på detta nationella regelverk, enligt vilka den nationella skattemyndigheten – i ett fall där en beskattningsbar person felaktigt har utfärdat en faktura med mervärdesskatt för en transaktion som är undantagen från mervärdesskatt, där mottagaren av fakturan har betalat mervärdesskatten till utfärdaren av fakturan och där denna sistnämnda bevisligen har inbetalat den mervärdesskatt som avser den aktuella transaktionen till statskassan – inte ska återbetala denna mervärdesskatt vare sig till utfärdaren eller till mottagaren av fakturan?

2) Om EU-domstolens svar på föregående tolkningsfråga är jakande, ska då bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av dess allmänna principer, framför allt effektivitetsprincipen, principen om skatteneutralitet och principen om icke-diskriminering, tolkas så, att de utgör hinder för ett nationellt regelverk som i det fall som beskrivs [i den första tolkningsfrågan] inte medger att mottagaren av fakturan kan vända sig direkt till den nationella skattemyndigheten med sin ansökan om återbetalning av mervärdesskatten, eller endast medger detta när det i övrigt är omöjligt eller orimligt svårt att kräva in ett belopp motsvarande det aktuella mervärdesskattebeloppet i ett civilrättsligt förfarande, i synnerhet om fakturautfärdaren under tiden har likviderats?

3) Om EU-domstolens svar på den föregående tolkningsfrågan är jakande, är då den nationella skattemyndigheten i medlemsstaten skyldig att betala ränta på den mervärdesskatt som ska återbetalas? Om det finns en sådan skyldighet, vilken tidsperiod omfattar den och är de allmänna bestämmelserna om återbetalning av mervärdesskatt tillämpliga i detta avseende?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet, jämfört med effektivitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet, ska tolkas så, att det utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken en beskattningsbar person, som en annan beskattningsbar person har tillhandahållit en tjänst, inte kan kräva återbetalning direkt från skattemyndigheten av det mervärdesskattebelopp som leverantören felaktigt har fakturerat denna beskattningsbara person, och som leverantören har betalat in till skattemyndigheten, trots att det är omöjligt eller orimligt svårt att återfå detta belopp från nämnda leverantör på grund av att leverantören har varit föremål för ett likvidationsförfarande.

18 Det ska inledningsvis erinras om att principen om mervärdesskattens neutralitet, som är central i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen, garanteras genom det system för avdragsrätt som syftar till att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Den säkerställer följaktligen en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punkt 28 och där angiven rättspraxis). Det framgår visserligen inte uttryckligen av begäran om förhandsavgörande att Humda hade rätt att göra avdrag för den felaktigt fakturerade och betalade mervärdesskatten. Eftersom den hänskjutande domstolen i den första och den andra frågan emellertid hänvisar till principen om mervärdesskattens neutralitet, anser EU-domstolen, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, att Humda eller

det bolag som Humda har efterträtt ska anses ha haft rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt.

19 Under denna förutsättning erinrar EU-domstolen om att det, eftersom mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon bestämmelse om rättelse, vidtagen av den som har utställt fakturan, av den felaktigt fakturerade mervärdesskatten, enligt fast rättspraxis i princip ankommer på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor rättelse kan ske av denna mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 38, och dom av den 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

20 För att säkerställa mervärdesskattens neutralitet ankommer det på medlemsstaterna att i sina interna rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt, då fakturautställaren visar att han eller hon varit i god tro (dom av den 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

21 Det framgår även av domstolens praxis att en nationell lagstiftning, enligt vilken å ena sidan den leverantör som felaktigt har betalat in mervärdesskatten till skattemyndigheten kan begära återbetalning av mervärdesskatten från denna myndighet och å andra sidan köparen av tjänster kan väcka talan i ett tvistemål mot denna leverantör om återkrav av belopp som betalats felaktigt, är förenlig med principen om mervärdesskattens neutralitet och effektivitetsprincipen. Ett sådant system ger nämligen köparen, som burit kostnaden för den mervärdesskatt som felaktigt fakturerats, möjlighet att få de belopp som felaktigt betalats återbetalda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 39).

22 För det fall att det visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt att få tillbaka mervärdesskatten, särskilt vid leverantörens insolvens, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet och effektivitetsprincipen att medlemsstaterna ska föreskriva nödvändiga instrument för att köparen ska kunna återfå den mervärdesskatt som felaktigt fakturerats och betalats, bland annat genom att rikta sin begäran om återbetalning direkt till skattemyndigheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 41, och dom av den 11 april 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 48).

23 Domstolen har av detta dragit slutsatsen att medlemsstaterna måste föreskriva nödvändiga instrument och förfaranderegler för att möjliggöra för köparen att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats, så att effektivitetsprincipen iakttas (dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 41).

24 Med förbehåll för de inledande övervägandena i punkt 18 ovan, kan denna rättspraxis överföras på en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet. Det framgår nämligen av begäran om förhandsavgörande dels att tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna avsåg fast egendom belägen i en annan medlemsstat än den i vilken mervärdesskatten felaktigt betalades. I det mål som avgjordes genom domen av den 15 mars 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), var tjänsterna inte heller mervärdesskattepliktiga i den berörda medlemsstaten, eftersom de hade tillhandahållits i en annan medlemsstat. Det framgår vidare av begäran om förhandsavgörande att det i förevarande fall inte har förekommit vare sig missbruk eller skatteundandragande, eftersom både tjänsteleverantören och tjänstemottagaren var i god tro. Av detta följer att det varken i målet vid den nationella domstolen eller i det mål som avgjordes genom den nämnda domen föreligger någon risk för skattebortfall och det är omöjligt eller orimligt svårt för tjänstemottagaren att från leverantören erhålla återbetalning av den felaktigt betalda mervärdesskatten, eftersom leverantören under tiden har varit föremål för ett likvidationsförfarande.

25 I motsats till vad den ungerska regeringen har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande kan det förhållandet att det nationella målet inte rör köparens avdragsrätt inte påverka den omständigheten att den rättspraxis som följer av domen av den 15 mars 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), kan överföras på förevarande mål. I den domen tog domstolen nämligen inte hänsyn till en sådan differentiering, utan uttalade sig i allmänna ordalag. Såsom i förevarande fall rörde omständigheterna i det mål som avgjordes genom nämnda dom dessutom en tjänst som inte var mervärdesskattepliktig i den medlemsstat där skatten hade fakturerats och till vars budget den hade inbetalats.

26 Det ska emellertid tilläggas att medlemsstaterna har befogenhet att kombinera de formella krav som ställs på beskattningsbara personer med sanktionsåtgärder för att förmå dessa personer att iakttä kraven i syfte att säkerställa att mervärdesskattesystemet fungerar väl. Således skulle det vara möjligt att tillämpa en administrativ sanktionsavgift mot en beskattningsbar person, vars begäran om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt är en följd av vederbörandes egen vårdslöshet (dom av den 2 juli 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

27 Domstolen har i detta avseende preciserat att den berörda medlemsstaten – under förutsättning att det kan fastställas att den beskattningsbara personen varit vårdslös, vilket det ankommer på de nationella domstolarna att konstatera – ska använda sig av ett sådant tillvägagångssätt som, samtidigt som det gör det möjligt att effektivt uppnå det syfte som eftersträvas med den nationella lagstiftningen, innebär minsta möjliga avsteg från de principer som fastställs i unionslagstiftningen, såsom principen om mervärdesskattens neutralitet. Med beaktande av att denna princip är central i det gemensamma mervärdesskattesystemet, ska en sanktionsåtgärd som innebär att återbetalning av felaktigt fakturerad och betald mervärdesskatt alltid nekas, betraktas som oproportionerlig (dom av den 2 juli 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

28 Det ska vidare erinras om att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och uppmuntras i mervärdesskattedirektivet. På samma sätt har domstolen vid upprepade tillfällen slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrätten på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Det ankommer följaktligen på nationella myndigheter och domstolar att neka återbetalning av felaktigt fakturerad och betald mervärdesskatt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att denna rätt har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

29 Det framgår emellertid av handlingarna i målet att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, såsom den tillämpas av den ungerska skattemyndigheten, i praktiken innebär att köparen nekas återbetalning av felaktigt fakturerad och betald mervärdesskatt, under de omständigheter som beskrivs i den första frågan och utan att det finns någon risk för skatteundandragande eller missbruk från de berörda beskattningsbara personernas sida. Av detta följer, med förbehåll för den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, att denna lagstiftning är oproportionerlig.

30 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet, jämfört med effektivitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet, ska tolkas så, att det utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken en beskattningsbar person, som en annan beskattningsbar person har tillhandahållit en tjänst, inte kan kräva återbetalning direkt från skattemyndigheten av det mervärdesskattebelopp som denna beskattningsbara person felaktigt har fakturerats av leverantören och som leverantören har betalat in till statskassan, trots att det är omöjligt eller orimligt svårt att återfå detta belopp från nämnda leverantör på grund av att leverantören har varit föremål för ett likvidationsförfarande och trots att ingen av dessa två beskattningsbara personer har gjort sig skyldig till något skatteundandragande eller missbruk, så att medlemsstaten inte riskerar att förlora några skatteintäkter.

Den tredje frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att skattemyndigheten – för det fall en beskattningsbar person, som en annan beskattningsbar person har tillhandahållit en tjänst, kan kräva återbetalning direkt från skattemyndigheten av det belopp som motsvarar den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen har fakturerats felaktigt av leverantören och som leverantören har betalat in till statskassan – är skyldig att betala ränta på detta belopp och, om så är fallet, för vilken period och på vilket sätt.

32 När det gäller skyldigheten att betala ränta har domstolen upprepade gånger slagit fast att enskilda, när en medlemsstat har tagit ut skatter i strid med unionsbestämmelser, ska ha rätt till återbetalning inte bara av den rättsstridigt uppburna skatten, utan också av de belopp som betalats till denna stat eller som innehållits av denna i direkt anslutning till denna skatt. Detta omfattar även förluster i form av att penningbelopp inte är disponibla på grund av det förtida uttaget av skatten. Principen om att medlemsstaterna är skyldiga att betala ränta på de skatter och avgifter som tagits ut i strid med unionsrätten följer av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 juli 2012, *Littlewoods Retail m.fl.*, C-591/10, EU:C:2012:478, punkterna 25 och 26 samt där angiven rättspraxis).

33 Domstolen har tillagt att det i avsaknad av unionslagstiftning ankommer på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur sådan ränta ska betalas, bland annat villkoren för räntesatsen och sättet för beräkningen av denna ränta (enkel eller sammansatt

ränta). Dessa villkor måste följa likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen, det vill säga de får varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

34 Det kan emellertid konstateras att den ungerska skattemyndigheten i det nationella målet inte krävde in betalningen av den aktuella mervärdesskatten i strid med unionslagstiftningen, utan med tillämpning av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. I denna bestämmelse föreskrivs det att "[m]ervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura", vilket innebär att mervärdesskatt som fakturerats felaktigt ska betalas in. Det framgår nämligen av domstolens praxis att den mervärdesskatt som anges på en faktura ska betalas in av den person som utfärdat fakturan oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har utförts (dom av den 8 maj 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 26).

35 I förevarande fall kan mervärdesskatten således inte anses ha tagits ut "i strid med unionsrätten", i den mening som avses i domen av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478), vilket innebär att det inte går att dra några slutsatser från den domen avseende huruvida skattemyndigheten eventuellt ska betala ränta i en sådan situation som den i det nationella målet.

36 Eftersom det emellertid, såsom framgår av svaret på de två första frågorna, föreligger en skyldighet för medlemsstaterna att föreskriva en möjlighet till rättelse eller återbetalning av mervärdesskatt som felaktigt fakturerats och betalats till en beskattningsbar person som har rätt att dra av den mervärdesskatt som således har betalats, om det bland annat inte finns någon risk för att den berörda medlemsstaten förlorar skatteintäkter, och eftersom en sådan återbetalning av en fordran avseende mervärdesskatt, med hänsyn till dess art, kan jämföras med ett "överskjutande [mervärdesskattebelopp]", i den mening som avses i artikel 183 i mervärdesskattedirektivet, ska denna sistnämnda bestämmelse beaktas i en sådan situation som den i det nationella målet.

37 Domstolen har i detta hänseende – 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 – slagit fast att det enligt principen om mervärdesskattens neutralitet krävs 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 12 maj 2021, technoRent International m.fl., C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 40).

38 I en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet – som kännetecknas av att det är omöjligt eller orimligt svårt att återfå den felaktigt fakturerade mervärdesskatten från tjänsteleverantören på grund av att denne har varit föremål för ett likvidationsförfarande – lider den beskattningsbara person som mottagit tjänsten och som betalat den felaktiga mervärdesskatten, i avvaktan på återbetalning av nämnda mervärdesskatt, en ekonomisk skada till följd av att det belopp som motsvarar skattebeloppet inte är disponibelt. Om skattemyndigheten under sådana omständigheter inte återbetalar den felaktigt betalda mervärdesskatten inom rimlig tid efter det att denna beskattningsbara person har lämnat in en begäran om detta som grundar sig på att det är omöjligt eller orimligt svårt att återfå det belopp som felaktigt betalats till tjänsteleverantören, innebär detta att principen om skatteneutralitet åsidosätts.

39 När det gäller villkoren för att förena återbetalningen av den felaktigt fakturerade och betalda mervärdesskatten med ränta, framgår det av punkt 33 ovan att dessa villkor, i avsaknad av bestämmelser i mervärdesskattedirektivet i detta hänseende, omfattas av medlemsstaternas

processuella autonomi, inom ramen för likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen.

40 Effektivitetsprincipen, som är den enda princip som är aktuell i förevarande fall, kräver att de nationella bestämmelser som rör bland annat beräkningen av den ränta som eventuellt ska betalas inte leder till att den beskattningsbara personen fråntas rätten till en adekvat ersättning för den förlust som orsakas av att en återbetalning av mervärdesskatten inte sker inom rimlig tid. Det ankommer på den nationella domstolen att fastställa om så är fallet i förevarande fall, varvid hänsyn ska tas till samtliga omständigheter i det nationella målet.

41 EU-domstolen erinrar i detta hänseende om att såväl förvaltningsmyndigheter som nationella domstolar, vilka inom ramen för sina respektive behörigheter ska tillämpa unionsbestämmelser, enligt domstolens fasta praxis är skyldiga att säkerställa att dessa bestämmelser ges full verkan (dom av den 12 maj 2021, *technoRent International m.fl.*, C-7844/19, EU:C:2021:378, punkt 52 och där angiven rättspraxis), i förekommande fall genom att göra en unionsrättskonform tolkning av nationell rätt.

42 Skyldigheten att tolka nationell rätt unionsrättskonformt kräver att den nationella domstolen 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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2021, *technoRent International m.fl.*, C-7844/19, EU:C:2021:378, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

43 Principen om unionsrättskonform tolkning av nationell rätt har dock vissa begränsningar. Den nationella domstolens skyldighet att beakta unionsrättens innehåll vid tolkningen och tillämpningen av relevanta bestämmelser i nationell rätt är nämligen begränsad av allmänna rättsprinciper, inbegripet rättssäkerhetsprincipen, och kan inte tjäna som grund för att tolka nationell rätt *contra legem* (dom av den 12 maj 2021, *technoRent International m.fl.*, C-7844/19, EU:C:2021:378, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

44 I förevarande fall ankommer det 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 att, i förekommande fall, tillämpa den nationella rättens bestämmelser efter nödvändig anpassning.

45 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 183 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med principen om mervärdesskattens neutralitet, ska tolkas så, att skattemyndigheten – för det fall att en beskattningsbar person, som en annan beskattningsbar person har tillhandahållit en tjänst, kan kräva återbetalning direkt från skattemyndigheten av det belopp som motsvarar den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen har fakturerats felaktigt av leverantören och som leverantören har betalat in till statskassan – är skyldig att betala ränta på detta belopp om den inte har återbetalat detta belopp inom en rimlig frist efter det att den anmodats att göra detta. Villkoren för att ta ut ränta på detta belopp omfattas av medlemsstaternas processuella autonomi, inom ramen för likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen, varvid de nationella bestämmelserna om bland annat beräkning av eventuell ränta inte får leda till att den beskattningsbara personen fråntas rätten till en adekvat ersättning för den förlust som orsakats av den försenade återbetalningen av samma belopp. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra allt som ligger inom dess behörighet för att säkerställa att artikel 183 ges full verkan genom att tolka nationell rätt i överensstämmelse med unionsrätten.

Rättegångskostnader

46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet 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 (sjunde avdelningen) följande:

1) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämfört med effektivitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet,

ska tolkas så,

att det utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken en beskattningsbar person, som en annan beskattningsbar person har tillhandahållit en tjänst, inte kan kräva återbetalning direkt från skattemyndigheten av det mervärdesskattebelopp som denna beskattningsbara person felaktigt har fakturerats av leverantören och som leverantören har betalat in till statskassan, trots att det är omöjligt eller orimligt svårt att återfå detta belopp från nämnda leverantör på grund av att leverantören har varit föremål för ett likvidationsförfarande och trots att ingen av dessa två beskattningsbara personer har gjort sig skyldig till något skatteundandragande eller missbruk, så att medlemsstaten inte riskerar att förlora några skatteintäkter.

2) Artikel 183 i direktiv 2006/112, jämförd med principen om mervärdesskattens neutralitet,

ska tolkas så,

att skattemyndigheten – för det fall en beskattningsbar person, som en annan beskattningsbar person har tillhandahållit en tjänst, kan kräva återbetalning direkt från skattemyndigheten av det belopp som motsvarar den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen har fakturerats felaktigt av leverantören och som leverantören har betalat in till statskassan – är skyldig att betala ränta på detta belopp om den inte har återbetalat detta belopp inom en rimlig frist efter det att den anmodats att göra detta. Villkoren för att ta ut ränta på detta belopp omfattas av medlemsstaternas processuella autonomi, inom ramen för likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen, varvid de nationella bestämmelserna om bland annat beräkning av eventuell ränta inte får leda till att den beskattningsbara personen fråntas rätten till en adekvat ersättning för den förlust som orsakats av den försenade återbetalningen av samma belopp. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra allt som ligger inom dess behörighet för att säkerställa att artikel 183 ges full verkan genom att tolka nationell rätt i överensstämmelse med unionsrätten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.