

62016CC0387

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. SZPUNAR

fremSAT den 5. oktober 2017 (1)

Sag C-387/16

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

przy udziale:

Nidera B. V.,

Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – artikel 183 – fradrag for indgående afgift – tilbagebetaling af for meget betalt afgift – betaling af morarenter som følge af for sen tilbagebetaling – mulighed for at nedsætte de skyldige renter af grunde, som ikke kan tilregnes den afgiftspligtige person – afgiftsneutralitet – ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet – retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning«

Indledning

1.

Overskydende betalt afgift skal tilbagebetales til den afgiftspligtige person inden for en rimelig frist. I tilfælde af overskridelse af denne frist skal den afgiftspligtige person kompenseres i form af morarenter. Disse regler følger af EU-retlige bestemmelser og af Domstolens praksis. I ekstreme tilfælde kan anvendelsen af disse regler imidlertid føre til, at den afgiftspligtige person modtager et beløb i form af renter, som er meget højt i forhold til den afgift, der skal tilbagebetales. Den forelæggende ret ønsker derfor i denne sag nærmere bestemt oplyst, om disse regler under særlige omstændigheder kan gøres til genstand for begrænsninger. Jeg mener ikke, at dette er tilfældet af grunde, som jeg vil redegøre for i dette forslag til afgørelse.

Relevante retsregler

EU-retten

2.

Følgende bestemmes i artikel 183, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (2):

»Når fradragene overstiger det skyldige momsbeløb 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.«

Litauisk ret

3.

I litauisk ret findes bestemmelsen om tilbagebetaling af overskydende merværdiafgift (herefter »moms«) i artikel 91, stk. 10, i Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (lov om merværdiafgift). Tilbagebetalingen sker i henhold til bestemmelserne i Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas (lov om skatte- og afgiftsforvaltning).

4.

I henhold til denne lovs artikel 87, stk. 6, 7 og 9, betales uberettiget opkrævet afgift tilbage efter anmodning fra den afgiftspligtige person i princippet inden for en frist på 30 dage. I situationer, hvor der skal foretages en kontrol, skal tilbagebetalingen ske inden for en frist på 20 dage regnet fra vedtagelsen af den afgørelse, der som følge af kontrollen fastslår, at tilbagebetalingen er berettiget. I tilfælde af tilsidesættelse af de ovennævnte frister for tilbagebetaling af den overskydende afgift pålægges det beløb, der skal tilbagebetales, renter til samme sats som de morarenter, afgiftspligtige personer skal betale i tilfælde af forsinket indbetaling af skatter eller afgifter.

5.

I henhold til samme lovs artikel 99 er det finansministeren, som fastlægger rentesatsen, idet der tages hensyn til den gennemsnitlige årlige forrentning af statsobligationer udstedt inden for de seneste tre måneder. Rentesatsen beregnes ved at forhøje denne gennemsnitlige rentesats med ti procentpoints.

Sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

6.

Nidera B.V., et nederlandsk selskab (herefter »Nidera«), erhvervede i februar og maj 2008 partier af korn fra litauiske producenter, idet selskabet betalte moms af disse leverancer på 11743259 LTL (ca. 3,4 mio. EUR). Nidera eksporterede efterfølgende dette korn til tredjelande med en momssats på 0%.

7.

Nidera blev den 12. august 2008 registreret i Litauen som momspligtig person og anmodede i sin momsangivelse for perioden fra den 12. til den 31. august 2008 om tilbagebetaling af moms betalt i forbindelse med transaktioner foretaget mellem februar og maj 2008. Ved afgørelse af 19. marts 2009 gav de litauiske afgiftsmyndigheder imidlertid selskabet afslag på denne ret til tilbagebetaling med den begrundelse, at eftersom Nidera ikke var registreret som momspligtig på tidspunktet for transaktionerne, havde selskabet ikke ret til at fradrage den betalte indgående moms.

8.

Nidera iværksatte en retslig procedure i sagen, som førte til, at Domstolen afsagde en dom inden for rammerne af en præjudiciel procedure (3). Efter denne dom modtog Nidera den 22. december

2010 tilbagebetaling af moms på 11743259 LTL, dvs. et beløb svarende til den betalte afgift. Nidera anmodede efterfølgende om betaling af renter for den forsinkede tilbagebetaling af moms. Afgiftsmyndighederne betalte selskabet 214902,27 LTL (ca. 60000 EUR) i renter for perioden mellem afsigelsen af dommen fra Domstolen og tidspunktet for tilbagebetalingen af afgiften. Nidera fik ikke medhold i sin klage over denne afgørelse til den højere afgiftsmyndighed.

9.

Nidera anlagde derefter sag ved Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen) med påstand om annullation af ovennævnte afgørelse og om, at det fastslås, at myndigheden skal betale selskabet 3864706,66 LTL (ca. 1,1 mio. EUR) i rente for perioden mellem den 21. november 2008, dvs. den dato, hvor afgiftskontrollen blev indledt, og datoen for tilbagebetalingen af afgiften. Denne ret gav delvist Nidera medhold, idet den fastslog, at selskabet var berettiget til renter for perioden fra den 17. februar 2009. Skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat appel af denne dom ved Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Litauens øverste forvaltningsdomstol), som er den forelæggende ret i denne sag.

10.

Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt den har kompetence til at begrænse størrelsen af det rentebeløb, der skal udbetales som følge af den forsinkede tilbagebetaling af den uberettiget opkrævede moms, på grund af dette beløbs størrelse i forhold til det tab, som den afgiftspligtige faktisk har lidt. På denne baggrund har Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Litauens øverste forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 183 i [direktiv 2006/112], sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet, fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en nedsættelse af den rente, der i henhold til de nationale bestemmelser sædvanligvis skal betales, når tilbagebetaling (modregning) af fejlagtigt betalt (overskydende) moms ikke er sket rettidigt, hvis nedsættelsen sker på grundlag af andre omstændigheder end dem, der følger af den afgiftspligtige persons egne handlinger, såsom forholdet mellem renten og beløbet for den fejlagtigt betalte moms, der ikke er blevet tilbagebetalt rettidigt, den periode, hvor den fejlagtigt betalte moms ikke blev tilbagebetalt, og årsagerne hertil samt de tab, som den afgiftspligtige person faktisk har lidt?«

11.

Denne anmodning om præjudiciel afgørelse er indgået til Domstolen den 12. juli 2016. Nidera, den litauiske og den tjekkiske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Nidera, den litauiske regering og Kommissionen var til stede under retsmødet, som blev afholdt den 8. juni 2017.

Bedømmelse

12.

Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 183 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at retten kan nedsætte størrelsen af det beløb i form af renter, som skyldes den afgiftspligtige person som følge af den forsinkede tilbagebetaling af den overskydende moms, i forhold til størrelsen af det beløb i form af renter, som vedkommende normalt ville være berettiget til, af grunde, som er forbundet med omstændigheder, der ikke skyldes den afgiftspligtige person selv, men som følger af størrelsen af dette beløb i form af renter i forhold til hovedkravet og i forhold til

det tab, som den afgiftspligtige person faktisk har lidt.

Forpligtelsen til at tilbagebetale overskydende afgift

13.

Indledningsvis bemærkes, at forpligtelsen til på grundlag af artikel 183 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, at tilbagebetale overskydende moms samt renter, hvis tilbagebetalingen ikke er sket inden for en rimelig frist, følger af Domstolens faste praksis (4). Udgangspunktet for beregningen af beløbet i form af renter skal i princippet være det tidspunkt, hvor tilbagebetalingen burde have fundet sted (5). Fristen for tilbagebetaling kan forlænges som følge af nødvendigheden af at foretage en kontrol med henblik på fastlæggelse af retten til tilbagebetaling af afgift, men den afgiftspligtige har imidlertid i tilfælde af, at denne kontrol tager længere tid end nødvendigt for gennemførelsen heraf, ligeledes ret til betaling af renter (6).

14.

Tilsvarende bestemmelser – dvs. forpligtelsen til tilbagebetaling med rente – finder anvendelse i tilfælde af afgift opkrævet i strid med EU-retten (7). Det bemærkes, at dette ligeledes – som i nærværende sag – vedrører afgift, som godt nok er betalt i overensstemmelse med EU-retten, men hvis afslag på tilbagebetaling er i strid med EU-retten.

15.

Jeg mener således, at det er ubestrideligt, at Nidera i henhold til artikel 183 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, har ret til tilbagebetaling af den i hovedsagen omhandlede moms samt renter beregnet fra det tidspunkt, hvor tilbagebetalingen af afgiften burde have fundet sted i henhold til de litauiske bestemmelser, efter afslutningen af afgiftskontrollen (8). Afgørelsen om afslag på tilbagebetaling af afgiften, som blev vedtaget af de litauiske afgiftsmyndigheder den 19. marts 2009, var således fejlagtig og i strid med EU-retten.

16.

Den forelæggende ret har uden principielt at anfægte denne ret rejst spørgsmålet, om det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor den lange forsinkelse med tilbagebetalingen af afgiften har medført en ret for den afgiftspligtige person til at modtage et meget stort rentebeløb i forhold til hovedkravet, som kan overstige størrelsen af det tab, som denne afgiftspligtige person faktisk har lidt som følge af den manglende tilbagebetaling af afgiften, er muligt at begrænse størrelsen af dette beløb i form af renter ved en retsafgørelse.

Ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet

17.

Det er medlemsstaternes lovgivning, som i henhold til princippet om procesautonomi fastlægger bestemmelserne om tilbagebetaling af overskydende eller uberettiget afgift, herunder størrelsen af et eventuelt beløb i form af renter. Disse bestemmelser skal imidlertid være i overensstemmelse med ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet (9).

Ækvivalensprincippet

18.

Ækvivalensprincippet kræver, at bestemmelserne vedrørende tilbagebetalinger, som den

afgiftspligtige person har ret til i henhold til EU-retten, ikke er mindre gunstige end de bestemmelser, der vedrører tilsvarende rettigheder i national ret.

19.

Det forekommer mig ikke i lyset af de bestemmelser i litauisk ret, som der er henvist til i forelæggelsesaf afgørelsen, at retterne har en udtrykkelig kompetence til at nedsætte størrelsen af det beløb i form af renter, der skal udbetales til den afgiftspligtige person som følge af forsinket tilbagebetaling af afgift, i forhold til størrelsen af disse lovbestemte renter.

Forelæggelsesaf afgørelsen indeholder heller ingen oplysninger vedrørende de litauiske retters praksis i denne forbindelse. Det er således vanskeligt at afgøre, om nedsættelsen af renterne i tilfælde af tilbagebetaling af afgift på grundlag af EU-retten udgør en mindre gunstig behandling i forhold til den regel om tilbagebetaling af afgift, som finder anvendelse i henhold til national ret.

20.

Det tilkommer således den forelæggende ret at undersøge spørgsmålet om overholdelse af ækvivalensprincippet. Jeg mener imidlertid, at hvis der ikke i litauisk ret findes klare bestemmelser, som giver retterne mulighed for at nedsætte renterne, og hvis der heller ikke er fast retspraksis til støtte for en sådan handling fra retternes side i forhold til tilbagebetaling af afgift på grundlag af national ret, vil en nedsættelse af et beløb i form af renter, der skyldes som følge af tilbagebetaling af afgift på grundlag af EU-retten, være i strid med ækvivalensprincippet, særligt hvis sagen danner præcedens. Hvis den forelæggende ret skulle komme frem til, at det faktisk er tilfældet, vil dette efter min opfattelse være tilstrækkeligt til at besvare det præjudicielle spørgsmål bekræftende.

Effektivitetsprincippet

21.

Effektivitetsprincippet kræver, at de bestemmelser, der fastsættes i national ret for så vidt angår adgang til klage eller domstolsprøvelse, ikke gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt i praksis at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten. Besvarelsen af spørgsmålet om muligheden for at nedsætte det beløb i form af renter, der skyldes den afgiftspligtige person som følge af forsinket tilbagebetaling af overskydende afgift, i lyset af effektivitetsprincippet, nødvendiggør en nærmere undersøgelse.

22.

Som det fremgår af den ovennævnte retspraksis, har den afgiftspligtige person i henhold til artikel 183 i direktiv 2006/112 ret til tilbagebetaling af betalt afgift, hvis størrelsen af denne afgift overstiger størrelsen af vedkommendes ret til at fradrage denne afgift. Dette følger af momsordningens struktur, idet momsbyrden hviler på forbruget af varer og tjenesteydelser, men ikke må bæres af virksomhederne. Det er denne struktur, som følger af princippet om momsens neutralitet for de afgiftspligtige personer.

23.

Tilbagebetaling af afgift skal foretages inden for en rimelig frist, som er fastsat i national ret i medlemsstaterne. Overskridelse af en rimelig frist for tilbagebetaling skal medføre erstatning for det tab, som den afgiftspligtige person har lidt som følge heraf, således at vedkommende ikke har nogen økonomisk risiko forbundet hermed (10).

24.

De tab, som den afgiftspligtige person kan lide som følge af forsinkelsen med tilbagebetalingen af afgift, kan variere. De følger hovedsageligt af, at vedkommende ikke har rådighed over de økonomiske midler, som er »indefrosset« på afgiftsmyndighedens konto, skønt vedkommende under normale omstændigheder – dvs. i tilfælde af tilbagebetaling inden for den fastsatte frist – ville have haft disse midler til rådighed.

25.

Tab af denne art er ikke lette at beregne præcist, idet de særligt består i en manglende indtægt (lucrum cessans), som den afgiftspligtige kunne have haft, hvis han havde investeret de økonomiske midler i forbindelse med sin erhvervsvirksomhed eller i finansielle instrumenter. I dette tilfælde opstår altså de sædvanlige vanskeligheder ved beregning af fremtidig indkomst, som i sagens natur er usikker og ikke ubetinget.

26.

Følgelig er den form for erstatning for denne type tab, som normalt accepteres, betaling af renter, som udgør en fast compensation. Denne form for compensation gør det muligt for kreditor (i dette tilfælde den afgiftspligtige person) at opnå en rimelig erstatning uden at skulle fremlægge beviser for tabets reelle størrelse, som er meget vanskelige at skaffe, samtidig med, at debitor undgår at skulle betale beløb, som kan være uforudsigelige og potentielt meget høje.

27.

Morarenter spiller endvidere en anden rolle: De udgør således en sanktion, hvis formål er at tilskynde debitor til at betale det skyldige beløb til kreditor inden for den fastsatte frist, idet beløbet ellers forhøjes med renterne. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at når debitor er en stat, og kreditor er en afgiftspligtig person, betyder den manglende proportionalitet mellem deres økonomiske formåen imidlertid, at det er kompensationsfunktionen, der spiller den største rolle. Skønt et beløb, der skyldes til en bestemt afgiftspligtig person, udgør en ubetydelig del af statens budget, udgør dette samme beløb således normalt en betydelig del af den afgiftspligtige persons budget, og kan endog nogle gange være afgørende for vedkommendes likviditet.

28.

Morarenter fastlægges normalt på grundlag af gennemsnitsomkostningerne ved at opnå beløbet på bankmarkedet. Erstatning i form af morarenter har således den yderligere fordel, at den giver kreditor mulighed for at opnå de midler, som han har behov for, i form af et banklån, med sikkerhed for, at det beløb, han modtager i form af morarenter, svarer nogenlunde til omkostningerne ved at tage dette lån.

29.

Størrelsen af morarenterne er sædvanligvis fastlagt i medlemsstaternes nationale ret. Ud fra et EU-retligt synspunkt har medlemsstaterne frihed til at fastsætte størrelserne af renterne i henhold til deres nationale ret inden for rammerne af deres procesautonomi, medmindre de er fastsat på et unormalt lavt niveau, hvilket ville være i strid med effektivitetsprincippet. De således fastsatte renter gør det både muligt for kreditorerne og debitorerne præcist at kende størrelsen af henholdsvis deres fremtidige økonomiske rettigheder og forpligtelser. Retssikkerheden er således sikret.

30.

Da artikel 183 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, giver den afgiftspligtige person ret til inden for en rimelig frist at modtage tilbagebetaling af overskydende afgift, og da vedkommende i tilfælde af overskridelse af denne rimelige frist ligeledes har ret til erstatning for de tab, der er lidt som følge af forsinkelsen i tilbagebetalingen af afgiften, indebærer dette følgelig efter min opfattelse en ret til at modtage hele det rentebeløb for forsinket tilbagebetaling af afgiften, som er fastsat i den pågældende medlemsstats nationale ret. Begrænsningen af retten til at modtage renter skal således betragtes som i strid med effektivitetsprincippet, idet den indebærer, at udøvelsen af en ret, der følger af EU-retten – bestående i en ret til erstatning for tab, lidt som følge af forsinket tilbagebetaling af afgift – gøres umulig eller i det mindste uforholdsmæssig vanskelig. Denne begrænsning er i øvrigt ligeledes i strid med retssikkerhedsprincippet, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, for så vidt som den afgiftspligtige person, som i denne situation er kreditor i forhold til afgiftsmyndighederne, har ret til at forvente at modtage hele det rentebeløb, der er fastsat i henhold til lovgivningen. Begrænsningen af retten til at modtage hele dette rentebeløb skal kun være mulig i særlige situationer, hvor denne forsinkelse med tilbagebetaling af afgiften følger af omstændigheder, der kan tilregnes den afgiftspligtige person. En sådan situation foreligger dog ikke i hovedsagen.

31.

Efter min opfattelse skal en mulighed for retten for at nedsætte størrelsen af det rentebeløb, der skyldes den afgiftspligtige person, når en væsentlig forsinkelse i tilbagebetalingen af afgiften, som ikke kan tilregnes den afgiftspligtige person, har givet anledning til en ret for denne til at modtage renter, som er særligt høje i forhold til størrelsen af hovedkravet, og som eventuelt kan overstige det tab, som den afgiftspligtige person faktisk har lidt som følge af den forsinkede tilbagebetaling af afgiften, ligeledes betragtes som værende i strid med effektivitetsprincippet.

32.

En sådan nedsættelse af størrelsen af det skyldige rentebeløb indebærer således uundgåeligt, at den afgiftspligtige person skal godtgøre rækkevidden af det faktiske tab (11). Som jeg har anført ovenfor, er dette bevis særligt svært at føre, eftersom det drejer sig om et tab i form af en manglende indtægt, hvorfor det i sig selv er svært at beregne og fastlægge utvetydigt. Et krav om at føre sådant bevis vil således gøre det uforholdsmæssigt vanskeligt og i mange tilfælde formodentligt endog umuligt for den afgiftspligtige person at udøve sin ret til at modtage tilbagebetaling af afgift og erstatning for en eventuel forsinkelse i denne tilbagebetaling. Vanskelighederne forbundet med denne form for erstatning for forsinkelse forekommer klarere, når man sammenligner dem med den meget enkle ordning med betaling af morarenter af en forud fastsat størrelse.

33.

Det er korrekt, som den forelæggende ret har anført, at størrelsen af rentebeløbet i visse tilfælde kan overstige det tab, som den afgiftspligtige person faktisk har lidt. Det drejer sig imidlertid om et normalt fænomen, som hænger sammen med den faste kompensation, som efter sin art ikke afspejler de faktiske tab, som er lidt, men de tilnærmelsesvis og statistisk sandsynlige tab, som den afgiftspligtige person kan have lidt. Erstatning i form af renter kan i henhold til situationen være højere eller lavere end de faktiske tab, men jeg mener imidlertid ikke, at dette skulle kunne begrunde, at man afholder sig fra at anvende den.

34.

I særlige situationer, f.eks. når forsinkelsen med betalingen medfører kreditors insolvens, har denne (eller hans retssuccessor) mulighed for at opnå en højere erstatning end morarenterne. Dette gælder ligeledes i forholdet mellem staten og afgiftspligtige personer. En sådan afgørelse afhænger imidlertid alene af kreditors vilje. Muligheden for at opnå en højere erstatning end morarenterne fratager imidlertid ikke kreditor den garanti, som disse renter udgør.

35.

Det samme gør sig gældende for så vidt angår forholdet mellem størrelsen af beløbet i form af renter og hovedkravet. Størrelsen af rentebeløbet afhænger af størrelsen af hovedkravet og varigheden af forsinkelsen med tilbagebetaling af afgiften. Hvis denne varighed er særligt lang, kan renterne nå op på eller endog overstige hovedkravet. Dette afspejler blot forsinkelsens lange varighed. Til grund for indførelsen af morarenter ligger den antagelse, at hvis kreditor havde haft rådighed over de beløb, som skyldes ham i hele den periode, hvor betalingen af fordringerne er forsinket, ville han have kunnet opnå indkomst af dette beløb, idet den kumulative størrelse af denne indkomst ville afhænge af varigheden og ville have kunnet nå op på eller overstige de oprindeligt investerede beløb. Den omstændighed, at vedkommende opnår et tilsvarende beløb i form af renter, udgør således ikke nogen uretmæssig berigelse, men alene kompensation for den manglende indkomst, som følger af forsinkelsen i tilbagebetaling af hovedkravet.

36.

Det skal endelig bemærkes, at det er medlemsstaterne, som inden for rammerne af deres procesautonomi fastsætter størrelsen af morarenterne, herunder renter for forsinket tilbagebetaling af overskydende afgift. Hvis medlemsstaten finder, at størrelsen af de renter, der er fastsat i national ret, overstiger en rimelig erstatning for det tab, som er lidt som følge af forsinkelsen, har den følgelig mulighed for at nedsætte denne ved lov. Så længe denne nedsættelse ved lov ikke har fundet sted, har de afgiftspligtige personer, som i henhold til EU-retten har ret til tilbagebetaling af afgift, ikke desto mindre ret til at modtage det fulde rentebeløb, som følger af de gældende bestemmelser.

Bemærkninger vedrørende den litauiske regerings argumenter

37.

I sine skriftlige indlæg i denne sag har den litauiske regering endvidere fremført argumentet om, at de renter, der er fastsat i litauisk ret i tilfælde af forsinket tilbagebetaling af overskydende afgift, ikke er erstatning for det tab, som den afgiftspligtige person har lidt som følge af den forsinkede tilbagebetaling af afgiften, men at de har karakter af straf og tilsigter at tilskynde afgiftsmyndighederne til hurtigst muligt at efterkomme deres forpligtelser til at tilbagebetale afgiften. Den litauiske regering lægger den omstændighed til grund, at disse renter er fastsat på samme niveau som de strafrenter, som den afgiftspligtige person skal betale i tilfælde af forsinket indbetaling af afgiften, som er det dobbelte af den sats, der anvendes i privatretlige forhold. Den litauiske regering er af den opfattelse, at satsen for de renter, der har karakter af kompensation, alene skal fastsættes af den forelæggende ret i hovedsagen.

38.

Disse argumenter forekommer mig ikke overbevisende af flere grunde.

39.

For det første er der ikke nogen oplysninger i forelæggelsesafgørelsen eller i parternes indlæg, som angiver, at der skulle gælde en praksis, hvorefter retten fastsætter satsen for renter, der har karakter af kompensation, i stedet for den rentesats, der er fastlagt i litauisk ret i tilfælde af forsinkelse i tilbagebetalingen af afgift. Repræsentanten for den litauiske regering har i øvrigt bekræftet i retsmødet, at nærværende sag efter regeringens opfattelse vil have præcedensvirkning. Det må derfor forstås således, at i andre sager, herunder når tilbagebetalingen af afgiften udelukkende finder sted på grundlag af national ret, modtager de afgiftspligtige personer et beløb i form af renter, hvis størrelse er fastsat ved lov. Anvendelsen i denne sag af den teori, som den litauiske regering har fremsat, ville således føre til en mindre gunstig behandling af sager på grundlag af EU-retten, hvilket ville være i strid med ækvivalensprincippet og derfor udelukket (12).

40.

For det andet forholder det sig således, at skønt morarenter, som jeg tidligere har nævnt, både har funktion af kompensation og straf (13) i forholdet mellem medlemsstaten og de afgiftspligtige personer, er betydningen af disse funktioner ikke den samme. Når det er den afgiftspligtige person, der har rollen af debitor, har renternes funktion af straf således reelt en større betydning, idet det tab, det medfører for medlemsstatens budget, at en enkelt afgiftspligtig person ikke har betalt sin afgift, er relativt ubetydeligt. Det er anderledes i den modsatte situation, hvor det er medlemsstaten, der er den afgiftspligtige persons debitor som følge af dens forpligtelse til at tilbagebetale afgiften. I et sådant tilfælde er effektiviteten af renternes funktion af straf således generelt set ret begrænset, mens deres karakter af kompensation er det vigtigste, idet det tab, som den afgiftspligtige person har lidt som følge af forsinkelsen med tilbagebetalingen af afgiften kan være betydningsfuldt i forhold til vedkommendes samlede økonomiske midler. Jeg kan således ikke dele den litauiske regerings opfattelse, hvorefter morarenter, som skyldes af medlemsstaterne til afgiftspligtige personer som følge af forsinket tilbagebetaling af overskydende afgift, har samme funktion – udelukkende eller hovedsageligt som karakter af straf – som morarenter i forbindelse med den afgiftspligtiges indbetaling af afgift. Den omstændighed, at disse renter er fastsat på samme niveau, er således et teknisk valg, som den litauiske lovgiver har truffet.

41.

For det tredje medfører den litauiske regerings teori, at det reelt ikke er litauisk ret, der fastsætter satsen for de renter, som skyldes afgiftspligtige personer som følge af forsinket tilbagebetaling af afgiften. I tilfælde, hvor denne tilbagebetaling foretages på grundlag af EU-retten, ville dette imidlertid indebære en tilsidesættelse af den ovennævnte retspraksis (14) og effektivitetsprincippet. Retten til tilbagebetaling af afgiften med tillæg af morarenter indebærer således ikke alene en ret til at forvente at modtage renter til en sats, som fastsættes af retten under sagen, men en ret til at modtage renter, hvis størrelse er kendt på forhånd og a priori fastsat ved lov. Den litauiske regering ses derimod at overvurdere rækkevidden af den frihed, der er overladt medlemsstaterne til at fastlægge reglerne for tilbagebetaling af overskydende moms. Selv om artikel 183 i direktiv 2006/112 bestemmer, at medlemsstaterne fastsætter de betingelser, hvorunder de gennemfører tilbagebetalingen af overskydende moms, skal fremgangsmåden for fastlæggelsen af disse betingelser opfylde visse minimumskriterier for forudsigelighed og retssikkerhed. Det samme gør sig gældende for fastlæggelsen af størrelsen af det beløb i form af renter, som den afgiftspligtige person har ret til i tilfælde af forsinket tilbagebetaling af afgiften, idet retten til at modtage morarenter er en del af retten til tilbagebetaling af overskydende afgift. Fastsættelsen af betingelserne for tilbagebetaling, herunder størrelsen af renterne, kan således ikke foretages ad hoc, således som den litauiske regering ønsker, ved hjælp af retsafgørelser

vedtaget i specifikke sager vedrørende bestemte afgiftspligtige personer. Denne ordning ville efter min opfattelse være i strid med effektivitetsprincippet, idet et væsentligt element i den effektive udøvelse af de beføjelser, der er tillagt ved EU-retten, er sikkerhed i forhold til rækkevidden af disse beføjelser og beskyttelse af den berettigede forventning på området.

42.

Den litauiske regering har endelig foreslået, at de renter for forsinket tilbagebetaling af afgift, som er fastsat i litauisk ret, kunne nedsættes således, at en enkelt komponent blev begrænset, nemlig den gennemsnitlige rentesats for statsobligationer.

43.

Ud over problemet med, at denne løsning formentlig ville være i strid med ækvivalensprincippet, har statsobligationer imidlertid som finansielt instrument, der opfattes som særligt sikkert, normalt meget lave rentesatser, langt under den gennemsnitlige rentesats for banklån. Renter for forsinket tilbagebetaling af afgift, hvis størrelse er begrænset til niveauet for satsen på statsobligationer, ville således efter min opfattelse ikke opfylde deres funktion af kompensation, idet de end ikke ville gøre det muligt at kompensere omkostningerne til erhvervelse af de manglende økonomiske midler på bankmarkedet. Sådanne renter opfylder således ikke deres rolle som kompensation for det tab, som den afgiftspligtige person har lidt som følge af den forsinkede tilbagebetaling af afgiften, og de ville overføre en del af den økonomiske risiko forbundet med denne forsinkelse til den afgiftspligtige person. Fastsættelsen af renter på et så lavt niveau ville således være i strid med effektivitetsprincippet.

Sammenfatning

44.

Sammenfattende er jeg af den opfattelse, at artikel 183 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og i lyset af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, kræver, at den afgiftspligtige person i tilfælde af afgiftsmyndighedernes manglende overholdelse af en rimelig frist fastsat i de nationale bestemmelser, som regulerer tilbagebetaling af for meget betalt afgift, skal modtage tilbagebetaling af denne afgift forhøjet med det fulde beløb i form af de renter, der er fastsat i gældende national lovgivning, hvis forsinkelsen i tilbagebetalingen af afgiften ikke kan tilregnes den afgiftspligtige person.

Forslag til afgørelse

45.

På baggrund af det ovenstående bør det præjudicielle spørgsmål fra Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Litauens øverste forvaltningsdomstol) besvares således:

»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 den ikke under omstændigheder, som ikke kan tilregnes den afgiftspligtige person, giver mulighed for at nedsætte størrelsen af det beløb i form af renter, som skyldes den afgiftspligtige person som følge af den forsinkede tilbagebetaling af for meget betalt moms, i forhold til størrelsen af det beløb, som vedkommende normalt ville have ret til.«

(1) – Originalsprog: polsk.

(2) – EFT 2006, L 347, s. 1.

(3) – Dom af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

(4) – Jf. senest dom af 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, præmis 18-22 og den deri nævnte retspraksis).

(5) – Ibidem, præmis 23.

(6) – Ibidem, præmis 24.

(7) – Jf. senest dom af 30.6.2016, Toma og Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

(8) – Spørgsmålet om fra hvilken dato, de i hovedsagen omhandlede renter skal beregnes, er ikke genstand for det præjudicielle spørgsmål. Jeg skal blot bemærke, at retten i første instans i hovedsagen har fastslået, at renterne skulle beregnes fra den 17.2.2009. Det skal imidlertid fremhæves, at i modsætning til det, som de litauiske afgiftsmyndigheder har anført, var den manglende tilbagebetaling af den omhandlede afgift i strid med EU-retten fra starten, og ikke blot fra det tidspunkt, hvor Domstolen afsagde dom af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627). De af Domstolen afsagte domme i forbindelse med anmodninger om præjudiciel afgørelse er således af konstaterende art og fastlægger en fortolkning af EU-retlige bestemmelser, som skal anvendes fra det tidspunkt, hvor bestemmelserne trådte i kraft (jf. bl.a. dom af 27.3.1980, Denavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, præmis 16, af 19.10.1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, præmis 33 og af 14.4.2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, præmis 53). Det er korrekt, at det i særlige tilfælde er muligt tidsmæssigt at begrænse virkningerne af domme (jf. dom af 14.4.2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, præmis 54), men Domstolen har imidlertid ikke gjort dette i forbindelse med dom af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

(9) – Jf. senest dom af 30.6.2016, Toma og Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

(10) – Dom af 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, præmis 20 og 22, og den deri nævnte retspraksis).

(11) – Jeg bemærker, at i henhold til litauisk ret findes der ikke nogen præcise bestemmelser, som fastlægger adgangen til for en dommer at fastslå en sådan nedsættelse af rentebeløbet, og det er vanskeligt at forestille sig, at retten ville kunne nedsætte det vilkårligt, uden at tage hensyn til det faktiske tab, som den afgiftspligtige person har lidt.

(12) – Jf. punkt 20 ovenfor.

(13) – Jf. punkt 27 ovenfor.

(14) – Jf. punkt 13 og 14 ovenfor.