

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. SZPUNAR

van 5 oktober 2017 (1)

Zaak C-387/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

in tegenwoordigheid van:

Nidera B.V.,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija

[verzoek van de Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (hoogste bestuursrechter, Litouwen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 183 – Aftrek van de voorbelasting – Teruggaaf van het overschot aan belasting – Betaling van rente uit hoofde van teruggaaf van het overschot na de termijn – Mogelijkheid de verschuldigde rente te verlagen op gronden onafhankelijk van de belastingplichtige – Neutraliteit van de belasting – Beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid – Rechtszekerheid en bescherming van gewettigd vertrouwen”

Inleiding

1. Te veel betaalde belasting moet binnen een redelijke termijn aan de belastingplichtige worden terugbetaald. In geval van overschrijding van die termijn heeft de belastingplichtige recht op schadevergoeding in de vorm van vertragingsrente. Deze beginselen vloeien voort uit bepalingen van het Unierecht en uit de rechtspraak van het Hof. In extreme gevallen kan de toepassing van deze beginselen er echter toe leiden dat de belastingplichtige uit hoofde van rente bedragen ontvangt die aanzienlijk zijn in verhouding tot de terug te betalen belasting. De verwijzende rechter in deze zaak stelt daarom de vraag of bovengenoemde beginselen onder dergelijke bijzondere omstandigheden verkort mogen worden. Volgens mij niet, en in deze conclusie leg ik uit waarom niet.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2. Artikel 183, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(2) bepaalt:

„Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.”

Litouws recht

3. In het Litouwse recht is de regel dat te veel betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) dient te worden teruggegeven, neergelegd in artikel 91, lid 10, van de Lietuvos Respublikos pridėjimo vertės mokestis įstatymas (wet op de belasting over de toegevoegde waarde). Deze teruggaaf vindt plaats overeenkomstig de regels die zijn neergelegd in de Lietuvos Respublikos mokestis administravimo įstatymas (wet op de belastingadministratie).

4. Volgens artikel 87, leden 6, 7 en 9 van deze wet worden onverschuldigd geïnde belastingen op verzoek van de belastingplichtige terugbetaald, in beginsel binnen een termijn van 30 dagen. In situaties die een onderzoek vergen, moet de teruggaaf geschieden binnen 20 dagen na vaststelling van het besluit waarin, na het onderzoek, is bevestigd dat het verzoek om teruggaaf gegrond is. Indien deze termijnen voor de teruggaaf van te veel betaalde belasting worden overschreden, wordt over het bedrag van de terug te geven belasting rente gekweekt die gelijk is aan de rente die wordt gevorderd over te late betaling van belasting door een belastingplichtige.

5. Overeenkomstig artikel 99 van deze wet stelt de minister van Financiën de hoogte van de rente vast, met inachtneming van de gemiddelde rentevoet op jaarbasis van staatsobligaties die zijn uitgegeven in de voorafgaande drie maanden. De hoogte van de rente wordt bepaald door deze gemiddelde rentevoet met 10 procentpunten te vermeerderen.

Feiten, procedure en prejudiciële vragen

6. Nidera B.V., een vennootschap naar Nederlands recht (hierna: „Nidera”), heeft in februari en mei 2008 partijen graan betrokken van Litouwse producenten en over deze leveringen btw betaald ten belope van 11 743 259 Litouwse litas (LTL) (ongeveer 3 400 000 EUR). Nidera heeft deze partijen graan vervolgens uitgevoerd naar derde landen en daarbij het nultarief voor de btw toegepast.

7. Op 12 augustus 2008 is Nidera geregistreerd als btw-plichtige in Litouwen. In haar btw-aangifte voor de periode van 12 tot en met 31 augustus 2008 heeft zij verzocht om teruggaaf van de btw die zij over de handelingen in februari en mei 2008 had betaald. De Litouwse belastingautoriteiten hebben het verzoek om teruggaaf bij besluit van 19 maart 2009 echter afgewezen op grond dat Nidera op de dag van de handelingen niet was geregistreerd als belastingplichtige voor de btw en daarom geen recht had op aftrek van voorbelasting.

8. Nidera heeft zich tot de rechter gewend, hetgeen heeft geleid tot een prejudiciële beslissing van het Hof.(3) Naar aanleiding van dat arrest heeft Nidera op 22 december 2010 een bedrag aan btw van 11 743 259 LTL teruggekregen, een bedrag dat overeenkomt met de voorbelasting. Nidera heeft vervolgens verzocht om vertragingsrente over de te laat teruggegeven btw. De belastingautoriteiten hebben haar een bedrag van 214 902,27 LTL (ongeveer 60 000 EUR) betaald uit hoofde van rente voor de periode vanaf de dag van het arrest van het Hof van Justitie tot aan de dag van teruggaaf. Het bezwaar dat Nidera tegen dat besluit had gemaakt bij de hogere belastinginstantie werd afgewezen.

9. Nidera is vervolgens in beroep gegaan bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen) en heeft gevorderd dat het bovengenoemde besluit nietig wordt verklaard en dat de belastingautoriteiten worden veroordeeld tot betaling van 3 864 706,66 LTL (ongeveer 1 100 000 EUR) uit hoofde van rente voor de periode vanaf 21 november 2008, de dag van aanvang van het belastingonderzoek, tot de dag van teruggaaf van de btw. Deze rechter heeft het beroep van Nidera gedeeltelijk toegewezen en betaling gelast van rente voor de periode vanaf 17 februari 2009. De belastingdienst is tegen dat vonnis in hoger beroep gegaan bij de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen), de verwijzende rechter in deze zaak.

10. De verwijzende rechter twijfelde over de vraag of hij bevoegd is de vertragingsrente over de teruggegeven onverschuldigd betaalde btw te verlagen in verband met de aanzienlijke hoogte van de rente in verhouding tot de hoofdsom en in verhouding tot het verlies dat de belastingplichtige daadwerkelijk heeft gedragen. Daarop heeft de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld.

„Moet artikel 183 van richtlijn [2006/112], gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een vermindering van de rente die normaal gesproken krachtens het nationale recht verschuldigd is over te veel betaalde btw (btw-overschot) die niet tijdig is teruggegeven (verrekend), welke vermindering rekening houdt met omstandigheden die geen verband houden met de handelingen van de belastingplichtige zelf, zoals de verhouding tussen die rente en de hoogte van het niet tijdig terugbetaalde, te veel betaalde bedrag, de duur van de periode waarin het te veel betaalde bedrag niet is teruggegeven en de redenen daarvoor, alsook de daadwerkelijk door de belastingplichtige geleden verliezen?”

11. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ingekomen bij de griffie van het Hof op 12 juli 2016. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Nidera, de Litouwse en de Tsjechische regering en de Europese Commissie. Nidera, de Litouwse regering en de Commissie hebben ter terechtzitting van 8 juni 2017 mondelinge opmerkingen gemaakt.

Analyse

12. Met zijn prejudiciële vraag in deze zaak wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 183 van richtlijn 2006/112 in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat de rente die aan een belastingplichtige verschuldigd is voor vertraging bij de teruggaaf van te veel betaalde btw mag worden verlaagd ten opzichte van het bedrag aan rente waarop hij krachtens de normale regels recht zou hebben, niet op gronden die verband houden met het optreden van die belastingplichtige, maar op gronden die voortvloeien uit de aanzienlijke hoogte van die rente in verhouding tot de hoofdsom en in verhouding tot de verliezen die de belastingplichtige daadwerkelijk heeft geleden.

Verplichting tot teruggaaf van te veel betaalde belasting

13. Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat de verplichting krachtens artikel 183 van richtlijn 2006/112 in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit om te veel betaalde btw terug te geven – vermeerderd met rente, indien het teveel niet binnen een redelijke termijn wordt teruggegeven – voortvloeit uit bestendige rechtspraak van het Hof.⁽⁴⁾ Bij de berekening van de rente moet daarbij in beginsel worden uitgegaan van de dag waarop het teveel moest worden teruggegeven.⁽⁵⁾ De termijn voor de teruggaaf kan worden verlengd met het oog op een belastingonderzoek om vast te stellen of een recht op teruggaaf bestaat, maar als het onderzoek langer duurt dan noodzakelijk is, heeft de belastingplichtige tevens recht op rente.⁽⁶⁾

14. Vergelijkbare regels, dat wil zeggen de verplichting tot terugbetaling, vermeerderd met rente, vinden toepassing bij in strijd met het Unierecht geïnde belasting.(7) Het gaat ook om belasting die weliswaar overeenkomstig het recht van de Unie is geïnd, maar waarvan de weigering van terugbetaling daarmee onverenigbaar is, zoals in de onderhavige zaak.

15. Het staat dus volgens mij vast dat Nidera krachtens artikel 183 van richtlijn 2006/112 in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit recht heeft op teruggaaf van de btw die het voorwerp is van het hoofdgeding, vermeerderd met de rente vanaf de termijn voor teruggaaf van die belasting na afronding van het belastingonderzoek, zoals neergelegd in het Litouwse recht.(8) Het besluit van de Litouwse belastingautoriteiten van 19 maart 2009 houdende weigering van de teruggaaf van de belasting was onjuist en onverenigbaar met het Unierecht.

16. De verwijzende rechter stelt dat recht ten gronde niet ter discussie, maar vraagt zich af of de mogelijkheid bestaat om de rente langs gerechtelijke weg te verlagen in de bijzondere omstandigheden van het hoofdgeding, waarin de grote vertraging bij de teruggaaf van de belasting ertoe heeft geleid dat de belastingplichtige recht heeft op een zeer hoog bedrag aan rente in verhouding tot de hoofdsom, dat mogelijk hoger is dan de verliezen die deze belastingplichtige daadwerkelijk heeft geleden doordat de belasting niet is teruggegeven.

Beginnelsen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid

17. Overeenkomstig het beginsel van procedurele autonomie worden de regels voor de terugbetaling van te veel betaalde of onverschuldigd geïnde belastingen, waaronder de hoogte van eventuele rente, neergelegd in de wetgeving van de lidstaten. Deze regels moeten echter in overeenstemming zijn met de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid.(9)

Gelijkwaardigheidsbeginsel

18. Het gelijkwaardigheidsbeginsel vereist dat de regels voor de terugbetaling waarop de belastingplichtige krachtens het Unierecht recht heeft, niet ongunstiger zijn dan de regels voor soortgelijke rechten die voortvloeien uit het nationale recht.

19. Uit de bepalingen van Litouws recht die in het verzoek om een prejudiciële beslissing worden aangehaald, vloeit mijns inziens geen eenduidige bevoegdheid voor de rechter voort om de aan belastingplichtigen te betalen rente voor de vertraging bij de teruggaaf van de belasting vast te stellen op een lager bedrag dan het bedrag dat uit de wet voortvloeit. De beschikking van de verwijzende rechter bevat evenmin gegevens over de Litouwse rechtspraak op dit gebied. Het is dus nauwelijks te beoordelen of verlaging van de rente bij terugbetaling van de belasting krachtens Unierecht een ongunstiger behandeling zou zijn dan in geval van terugbetaling van belasting krachtens nationaal recht.

20. De kwestie of het gelijkwaardigheidsbeginsel in acht is genomen, blijft dus in laatste instantie aan de verwijzende rechter. Als het Litouwse recht geen eenduidige bepalingen kent die de rechter de bevoegdheid verlenen de rente te verlagen en er evenmin een bestendige gerechtelijke praktijk bestaat die zulk rechterlijk optreden bij de terugbetaling van belastingen op basis van het nationale recht toestaat, zou verlaging van de rente die verschuldigd is uit hoofde van de terugbetaling van de belasting op basis van het Unierecht, vooral als die precedentwerking zou hebben, in strijd zijn met het gelijkwaardigheidsbeginsel. Als de verwijzende rechter vast zou stellen dat zulks het geval is, zou dat mijns inziens op zich al volstaan om de prejudiciële vraag bevestigend te beantwoorden.

Doeltreffendheidsbeginsel

21. Het doeltreffendheidsbeginsel vereist dat de nationale rechtsregels voor het geldend maken van vorderingen de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken. Voor het antwoord op de vraag of de rente die aan de belastingplichtige verschuldigd is voor de vertraging bij de terugbetaling van te veel betaalde belasting in het licht van het doeltreffendheidsbeginsel kan worden verlaagd, is een uitgebreidere analyse noodzakelijk.
22. Zoals volgt uit de hierboven al aangehaalde rechtspraak heeft een belastingplichtige krachtens artikel 183 van richtlijn 2006/112 recht op teruggaaf van de betaalde belasting indien hij deze belasting niet kan aftrekken. Dat volgt uit de structuur van de btw, die moet drukken op het verbruik van goederen of diensten en voor marktdeelnemers niet van invloed zou moeten zijn. Uit deze structuur volgt het beginsel van de neutraliteit van de btw voor belastingplichtigen.
23. De belasting moet worden teruggeven binnen een redelijke termijn, die is omschreven in de nationale bepalingen van de lidstaten. Bij overschrijding van die redelijke termijn voor teruggaaf moet de schade die de belastingplichtige daardoor lijdt, worden vergoed, zodat hij geen enkel financieel risico draagt.⁽¹⁰⁾
24. De verliezen die de belastingplichtige kan lijden door vertraging bij de teruggaaf van de belasting kunnen van uiteenlopende aard zijn. Zij vloeien bovenal voort uit de onmogelijkheid te beschikken over de financiële middelen die hem onder normale omstandigheden, dat wil zeggen als hij de belasting tijdig had teruggekregen, ter beschikking zouden staan, en die „bevroren” zijn op de rekening van de belastingdienst.
25. Verliezen van deze aard zijn niet eenvoudig precies te berekenen, want zij bestaan hoofdzakelijk in gederfde winst (*lucrum cessans*), die de belastingplichtige had kunnen behalen als hij de middelen had geïnvesteerd, hetzij in zijn activiteit, hetzij in financiële instrumenten. Hier duiken dus de moeilijkheden op die typerend zijn voor de berekening van toekomstige inkomsten, die uit de aard der zaak onzeker zijn en niet onvoorwaardelijk.
26. Daarom is de betaling van rente, een vorm van forfaitaire schadevergoeding, de algemeen aanvaarde vorm van compensatie voor dit soort verliezen. Dankzij die vorm van schadevergoeding kan de schuldeiser (in dit geval de belastingplichtige) een passende compensatie krijgen zonder dat hij het zeer moeilijke bewijs hoeft te leveren hoe hoog de verliezen daadwerkelijk zijn, en bovendien loopt de schuldenaar niet het risico een onvoorzienbaar, potentieel zeer hoog bedrag te moeten betalen.
27. De vertragingsrente speelt nog een andere rol: zij is een sanctie die de schuldenaar ertoe moet aanzetten de schuldeiser binnen de termijn het verschuldigde bedrag te betalen, want anders wordt het bedrag vermeerderd met de rente. Als de schuldenaar echter de staat is en de schuldeiser een belastingplichtige, maakt de ongelijke verhouding van de financiële mogelijkheden van de partijen dat de compenserende functie van de rente hier vooropstaat. Voor de staatsbegroting is een enkele schuld jegens een concrete belastingplichtige immers een verwaarloosbare som, maar in het budget van een belastingplichtige vormt zij gewoonlijk een wezenlijke post en in sommige gevallen kan die schuld zelfs bepalend zijn voor zijn liquiditeit.
28. De hoogte van vertragingsrente richt zich gewoonlijk naar het niveau van de gemiddelde kosten voor de beschikbaarstelling van financiële middelen op de bankmarkt. Schadevergoeding in de vorm van rente heeft dus nog het bijkomende voordeel dat de schuldeiser zich de benodigde middelen kan verschaffen als bankkrediet, met de garantie dat hij als vertragingsrente een bedrag

ontvangt dat in grote lijnen overeenkomt met de kosten van dat krediet.

29. De hoogte van de vertragingsrente is gewoonlijk neergelegd in het nationale recht van de lidstaten. Uit het oogpunt van het recht van de Unie zijn de lidstaten vrij, gelet op hun procedurele autonomie, de hoogte van de geldende rente in hun nationale recht vast te stellen, mits deze niet abnormaal laag is; dat zou in strijd zijn met het doeltreffendheidsbeginsel. Door een aldus vastgestelde rente is zowel voor schuldeisers als voor schuldenaren precies voorzienbaar hoeveel hun toekomstige financiële rechten respectievelijk verplichtingen bedragen. Dat vormt dus een garantie van rechtszekerheid.

30. Indien namelijk uit artikel 183 van richtlijn 2006/112 in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit voortvloeit dat een belastingplichtige recht heeft op teruggaaf van te veel betaalde belasting binnen een redelijke termijn en in geval van overschrijding van deze redelijke termijn ook recht heeft op compensatie van de verliezen als gevolg van vertraging bij de teruggaaf van de belasting, betekent dat mijns inziens dat hij recht heeft op de volledige rente voor vertraging bij de teruggaaf die in het nationale recht van de betrokken lidstaat is neergelegd. Beperking van het recht op rente moet derhalve worden gezien als strijdig met het doeltreffendheidsbeginsel, aangezien dat betekent dat de uitoefening van een recht dat voortvloeit uit het Unierecht – namelijk het recht op schadevergoeding voor verlies als gevolg van vertraging bij de teruggaaf van belasting – onmogelijk of ten minste uiterst moeilijk wordt. Wat meer is, een dergelijke beperking zou ook in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, aangezien een belastingplichtige, die in deze situatie schuldeiser is van de belastingautoriteiten, erop mag vertrouwen dat hij de volledige rente ontvangt die in de wet is neergelegd. Het recht op het volledige rentebedrag kan enkel worden beperkt in bijzondere omstandigheden, als de teruggaaf van de belasting is vertraagd door toedoen van de belastingplichtige. Dat is hier echter niet het geval.

31. Een beperking die strijdig is met het doeltreffendheidsbeginsel is volgens mij ook de mogelijkheid om langs gerechtelijke weg de aan de belastingplichtige verschuldigde rente te verlagen in een situatie waarin een aanzienlijke vertraging in de teruggaaf van de belasting, die niet door toedoen van de belastingplichtige is gerezen, ertoe heeft geleid dat de belastingplichtige recht heeft verkregen op een bedrag aan rente dat bijzonder hoog is in verhouding tot de hoofdsom en potentieel hoger is dan de schade die de belastingplichtige daadwerkelijk heeft geleden als gevolg van de vertraging bij de teruggaaf van de belasting.

32. Een dergelijke verlaging van het bedrag aan verschuldigde rente brengt immers noodzakelijkerwijs mee dat de belastingplichtige moet aantonen hoe hoog de schade daadwerkelijk is.⁽¹¹⁾ Zoals ik hierboven al heb gezegd, is dat bewijs bijzonder moeilijk, omdat het gaat om verliezen in de vorm van gederfde winst (*lucrum cessans*) en dus om bedragen die uit de aard der zaak moeilijk eenduidig zijn te becijferen en aan te tonen. Als een dergelijk bewijs moet worden geleverd, wordt het voor de belastingplichtige uiterst moeilijk en in veel gevallen waarschijnlijk zelfs onmogelijk om het recht op teruggaaf van de belasting, vermeerderd met schadevergoeding voor de eventuele vertraging bij de teruggaaf, uit te oefenen. De problemen die samenhangen met een dergelijke wijze van schadevergoeding voor vertraging komen het duidelijkst naar voren door vergelijking met de eenvoudige regeling voor de betaling van vertragingsrente waarvan de hoogte tevoren is vastgesteld.

33. Inderdaad kan het bedrag aan rente in sommige gevallen hoger zijn dan de daadwerkelijk door de belastingplichtige geleden schade, zoals de verwijzende rechter opmerkt. Dat is echter normaal bij forfaitaire schadevergoeding, want de hoogte daarvan is uit de aard der zaak een benadering en weerspiegelt het statistisch waarschijnlijke verlies dat de belastingplichtige kan lijden en niet het daadwerkelijk geleden verlies. Schadevergoeding in de vorm van rente kan in

concrete gevallen hoger of lager uitvallen dan de daadwerkelijke verliezen. Dat is mijns inziens echter geen reden om af te zien van de toepassing ervan.

34. In bijzondere situaties, bijvoorbeeld als de vertraging bij de betaling van een schuld het faillissement van de schuldeiser veroorzaakt, kan hij (of zijn rechtsopvolgers) aanspraak maken op een schadevergoeding die hoger is dan de vertragingsrente. Dat geldt ook voor de verhoudingen tussen de staat en de belastingplichtige. De beslissing daarover hangt echter uitsluitend af van de wil van de schuldeiser. De omstandigheid dat een schadevergoeding geldend kan worden gemaakt die hoger is dan de rente, berooft de schuldeiser echter niet van de garantie die de rente hem biedt.

35. Hetzelfde geldt voor de verhouding tussen de rente en de hoofdsom. Het bedrag van de rente is een afgeleide van de hoogte van de hoofdsom en de duur van de vertraging bij de teruggaaf van de belasting. Als deze periode bijzonder lang was, kan het bedrag van de rente de hoofdsom benaderen en zelfs hoger zijn. Dat weerspiegelt echter louter de duur van de vertraging. Aan de rechtsfiguur van de vertragingsrente ligt ten grondslag dat een schuldeiser die gedurende de gehele periode van de vertraging bij de betaling van de schuld kon beschikken over de hem toekomende middelen, daaruit een inkomen zou kunnen behalen waarvan de gecumuleerde hoogte een functie zou zijn van de tijd en ook gelijk aan of hoger dan het aanvankelijk geïnvesteerde bedrag zou kunnen zijn. Dat hij een vergelijkbaar bedrag verwerft uit hoofde van rente, is dus geen ongerechtvaardigde verrijking, maar enkel een compensatie voor het niet kunnen verwerven van inkomsten als gevolg van vertraging bij de teruggaaf van de hoofdsom.

36. Tot slot verdient vermelding dat de lidstaten in het kader van hun procedurele autonomie de hoogte van de vertragingsrente bepalen, waaronder de vertragingsrente voor teruggaaf van te veel betaalde belasting. Als een staat tot de slotsom komt dat de rente naar nationaal recht hoger is dan een passende compensatie voor de door de vertraging veroorzaakte schade, kan hij die rente bij wet verlagen. Zolang dat niet gebeurt, behouden belastingplichtigen die aan het Unierecht een recht op teruggaaf van belasting ontnemen, echter recht op de volledige rente die voortvloeit uit de geldende bepalingen.

Opmerkingen over het betoog van de Litouwse regering

37. De Litouwse regering beroept zich in haar opmerkingen in deze zaak tevens op het argument dat de in het Litouwse recht neergelegde rente voor vertraging bij teruggaaf van te veel betaalde belasting geen compensatie vormt voor de schade die door de belastingplichtige is geleden als gevolg van de vertraging bij de teruggaaf van de belasting, maar louter punitief is en dient om de belastingdienst ertoe aan te zetten zo snel mogelijk zijn verplichting na te komen om de belasting terug te geven. De Litouwse regering beroept zich op de omstandigheid dat deze rente net zo hoog is als de punitieve rente die belastingplichtigen verschuldigd zijn voor vertraging bij de betaling van belasting, een rente die twee keer zo hoog is als de rentevoet voor vertraging in privaatrechtelijke verhoudingen. In verband daarmee moet de voet voor rente die dient als compensatie volgens de Litouwse regering nog door de verwijzende rechter in het hoofdgeding worden vastgesteld.

38. Dit betoog is mijns inziens op meerdere punten niet overtuigend.

39. Ten eerste wijst geen enkel gegeven in het verzoek om een prejudiciële beslissing noch in de opmerkingen van partijen erop dat er een gerechtelijke praktijk bestaat waarin een rentevoet voor compensatoire rente wordt vastgesteld die in de plaats komt van de rentevoet die in het Litouwse recht is voorgeschreven voor vertraging bij de teruggaaf van belasting. De gemachtigde van de Litouwse regering heeft overigens ter terechtzitting bevestigd dat deze zaak naar zijn weten de eerste in haar soort is. Dat moet aldus worden opgevat dat belastingplichtigen in andere

gevallen, waaronder teruggaaf van belasting louter krachtens nationaal recht, rente ontvangen ten belope van de in de wet voorgeschreven rentevoet. Als in deze zaak de door de Litouwse regering voorgestelde theorie wordt toegepast, wordt een vordering die berust op het Unierecht derhalve ongunstiger behandeld, hetgeen in strijd zou zijn met het gelijkwaardigheidsbeginsel en alleen al daarom zou zijn uitgesloten.⁽¹²⁾

40. Ten tweede heeft verdragingsrente weliswaar gewoonlijk – zoals ik al zei⁽¹³⁾ – zowel een compenserende als een punitieve functie, maar in de verhoudingen tussen de staat en zijn belastingplichtigen varieert de betekenis van die functies. Als de belastingplichtige de schuldenaar is, heeft de punitieve functie van rente een grotere betekenis, aangezien de verliezen voor de staatsbegroting doordat een individuele belastingplichtige verzuimt belasting te betalen, relatief bescheiden zijn. Dat is anders in de omgekeerde situatie, wanneer de staat de belastingplichtige belastingteruggaaf verschuldigd is. In dat geval treft de punitieve functie van de rente meestal geen doel en treedt de compenserende functie op de voorgrond, aangezien de verliezen die de belastingplichtige lijdt door de vertraging bij de teruggaaf van de belasting in potentie zeer hoog kunnen uitvallen in verhouding tot zijn financiële middelen als geheel. Ik kan me dus niet verenigen met de stelling van de Litouwse regering dat verdragingsrente die de staat aan de belastingplichtige verschuldigd is voor vertraging bij de teruggaaf van te veel betaalde belasting dezelfde functie vervult – uitsluitend of hoofdzakelijk punitief – als rente voor vertraging bij de betaling van belasting door de belastingplichtige. De omstandigheid dat de voet van deze soorten renten even hoog is, is een technische keuze van de Litouwse wetgever.

41. Ten derde zou de stelling van de Litouwse regering betekenen dat in het Litouwse recht in wezen in het geheel geen voet is neergelegd voor de rente die aan de belastingplichtige verschuldigd is voor vertraging bij teruggaaf van belasting. In gevallen waarin die teruggaaf stoelt op het recht van de Unie zou dat echter in strijd zijn met de hierboven aangehaalde rechtspraak⁽¹⁴⁾ en met het doeltreffendheidsbeginsel. Het recht op teruggaaf van belasting, vermeerderd met verdragingsrente, betekent immers niet een loutere aanspraak op eventuele rente ten belope van de voet die het de rechter in de loop van de procedure behaagt vast te stellen, maar een recht op rente ten belope van een tevoren bekende voet die a priori is neergelegd in het recht. De Litouwse regering lijkt daarentegen de beoordelingsvrijheid te overschatten die de lidstaten toekomt bij de vaststelling van de regels voor teruggaaf van te veel betaalde btw. Als artikel 183, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 namelijk bepaalt dat de lidstaten de voorwaarden stellen waaronder zij te veel betaalde btw teruggeven, moet de manier waarop deze voorwaarden worden vastgesteld, voldoen aan zekere minimumcriteria van voorzienbaarheid en rechtszekerheid. Datzelfde geldt voor de vaststelling van de hoogte van de rente waarop de belastingplichtige recht heeft bij vertraging van de teruggaaf van belasting, aangezien het recht op rente in geval van vertraging deel uitmaakt van het recht op teruggaaf van te veel betaalde belasting. De voorwaarden voor de teruggaaf, waaronder de hoogte van de rente, mogen dus, in bijzondere zaken die betrekking hebben op concrete belastingplichtigen, niet ad hoc worden vastgesteld, langs gerechtelijke weg, zoals de Litouwse regering wil. Een dergelijke regeling zou mijns inziens in strijd zijn met het doeltreffendheidsbeginsel, immers, zekerheid over de omvang van deze rechten en de bescherming van gerechtvaardigde verwachtingen op dit punt zijn onmisbaar om aan het Unierecht ontleende rechten doeltreffend geldend te kunnen maken.

42. De Litouwse regering suggereert ten slotte dat de rente voor vertraging bij de teruggaaf van belasting die in het Litouwse recht is voorgeschreven, kan worden verlaagd tot het niveau van een van de componenten van de voet van deze rente, namelijk de gemiddelde rente voor staatsobligaties.

43. Nog afgezien van het probleem dat een dergelijke oplossing waarschijnlijk niet in overeenstemming is met het gelijkwaardigheidsbeginsel, bieden deze staatsobligaties, als

financiële instrumenten die bekendstaan als bijzonder veilig, gewoonlijk een zeer lage rente, die aanzienlijk onder de gemiddelde rente van een lening op de bankmarkt ligt. Rente voor vertraging bij de teruggaaf van belasting ten belope van het niveau van de rente voor staatsobligaties zou volgens mij dus zijn compenserende functie niet vervullen, aangezien daarmee zelfs de kosten voor het verkrijgen van de ontbrekende financiële middelen op de bankmarkt niet zouden worden gecompenseerd. Deze rente zou dus niet de rol vervullen van compensatie voor de schade die door de belastingplichtige is geleden als gevolg van de vertraging bij de teruggaaf van de belasting en zou het financiële risico van de vertraging gedeeltelijk op hem afwentelen. Een dergelijke lage rentevoet zou dus in strijd zijn met het doeltreffendheidsbeginsel.

Samenvatting

44. Kortom, ik ben van mening dat artikel 183 van richtlijn 2006/112 in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit en in het licht van het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel vergt dat deze belasting, als de belastingautoriteiten de redelijke, in het nationale recht voorgeschreven termijn voor teruggaaf van te veel betaalde btw niet in acht nemen, aan een belastingplichtige wordt teruggegeven met het volle bedrag van de rente dat in de geldende nationale bepalingen is voorgeschreven als de vertraging in de teruggaaf van de belasting niet te wijten is aan het optreden van de belastingplichtige.

Conclusie

45. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas te beantwoorden als volgt:

„Artikel 183 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, moet aldus worden uitgelegd dat de rente die aan een belastingplichtige verschuldigd is voor vertraging bij de teruggaaf van te veel betaalde btw niet mag worden vastgesteld op een bedrag dat lager is dan het bedrag aan rente waarop hij krachtens de normale regels recht zou hebben op gronden die geen verband houden met het optreden van de belastingplichtige.”

1 Oorspronkelijke taal: Pools.

2 PB 2006, L 347, blz. 1.

3 Arrest van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

4 Zie laatstelijk arrest van 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punten 18-22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

5 Idem, punt 23.

6 Idem, punt 24.

7 Zie laatstelijk arrest van 30 juni 2016, Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horașu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 De kwestie van de datum waarop de in het hoofdgeding betwiste rente begint te lopen, is niet aan de orde in de prejudiciële vraag. Ik wijs er enkel op dat de rechter in eerste aanleg in het hoofdgeding heeft beslist dat rente moet worden berekend vanaf 17 februari 2009. Daarnaast verdient vermelding dat het verzuim de litigieuze belasting terug te geven, anders dan de Litouwse belastingautoriteiten beweerden, van aanvang af onverenigbaar was met het Unierecht en niet pas

vanaf de dag van het arrest van het Hof van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627). De prejudiciële arresten van het Hof zijn immers declaratoir en leggen de bepalingen van het recht van de Unie uit zoals zij sedert het tijdstip van hun inwerkingtreding hadden moeten worden toegepast (zie met name arresten van 27 maart 1980, Denavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, punt 16; 19 oktober 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, punt 33, en 14 april 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punt 53). In uitzonderlijke gevallen kan de werking van een arrest in de tijd worden beperkt (zie arrest van 14 april 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punt 54). Bij het arrest van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), heeft het Hof dat echter niet gedaan.

9 Zie laatstelijk arrest van 30 juni 2016, Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horașiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

10 Zie arrest van 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punten 20 en 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 In het Litouwse recht ontbreken immers precieze bepalingen met de regels voor een dergelijke gerechtelijke verlaging van de rente en ik kan mij moeilijk voorstellen dat een rechter die volkomen arbitrair zou verlagen, zonder rekening te houden met de verliezen die de belastingplichtige daadwerkelijk heeft gedragen.

12 Zie punt 20 hierboven.

13 Zie punt 27 hierboven.

14 Zie de punten 13 en 14 hierboven.