

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

28. februar 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – fradrag for indgående afgift – artikel 183 – tilbagebetaling af overskydende moms – for sen tilbagebetaling – morarentebeløb ifølge national ret – nedsættelse af dette beløb af grunde, der ikke kan tilskrives den afgiftspligtige – lovlighed – afgiftsneutralitet – retssikkerhed«

I sag C-387/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) ved afgørelse af 5. juli 2016, indgået til Domstolen den 12. juli 2016, i sagen

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

mod

Nidera BV,

procesdeltager:

Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne C. Vajda (refererende dommer), E. Juhász, K. Jürimäe og C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: fuldmægtig R. Schiano,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. juni 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Nidera BV ved I. Misiunas, V. Višius og I. Pašvenskaitė, som befuldmægtigede,
- den litauiske regering ved D. Kriaušis, R. Butvydytė og R. Krasuckaitė, som befuldmægtigede,
- den tjekkiske regering ved M. Smolek og J. Vlášil, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. oktober 2017, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 183 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347 s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en tvist mellem Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (statsskatteinspektoratet under Republikken Litauens finansministerium, herefter »det nationale skatteinspektorat«) og Nidera BV vedrørende morarentebeløbet i medfør af for sen tilbagebetaling af overskydende merværdiafgift (moms) til dette.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 183, stk. 1, fastsætter:

»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

4 Artikel 91, stk. 10, i Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (Reublikken Litauens lov om merværdiafgift), som affattet ved lov nr. IX-751 af 5.3.2002, bestemte, at fejlagtigt betalt moms skal tilbagebetales i overensstemmelse med den procedure og de tidsfrister, der er fastlagt i Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas (Republikken Litauens lov om skatte- og afgiftsforvaltning).

5 Artikel 8, stk. 3, i Republikken Litauens lov om skatte- og afgiftsforvaltning, som ændret ved lov nr. X-1249 af 3. juli 2007 (herefter »lov om skatte- og afgiftsforvaltning«), fastsætter:

»Skatte- og afgiftsforvaltningen skal med henblik på forvaltningen af skatter og afgifter overholde kriterierne om rimelighed og retfærdighed.«

6 Artikel 87, stk. 5-7 og 9, i lov om skatte- og afgiftsforvaltning er affattet således:

»5. Afgiftsbeløb, der fejlagtigt er betalt af den afgiftspligtige, som resterer efter modregning af sådanne beløb i skyldige betalinger, tilbagebetales på den afgiftspligtiges anmodning. [...]

6. Skatte- og afgiftsmyndigheden har ret til i overensstemmelse med den procedure og de tidsfrister, der er fastlagt i nærværende lov, at kontrollere, om den afgiftspligtiges anmodning om tilbagebetaling af den fejlagtigt betalte afgift er velbegrunderet. [...]

7. Skatte- og afgiftsmyndigheden tilbagebetaler den fejlagtigt betalte afgift til den afgiftspligtige i overensstemmelse med følgende:

1) Den fejlagtigt betalte afgift tilbagebetales senest 30 dage efter datoen for modtagelsen af en skriftlig anmodning om tilbagebetaling af den fejlagtigt betalte afgift. Hvis skatte- og

afgiftsmyndigheden anmoder den afgiftspligtige om at indgive yderligere dokumentation, beregnes denne frist på 30 dage fra datoen for modtagelsen af denne dokumentation. [...] Fristerne i dette stykke gælder ikke under de omstændigheder, der er fastlagt i dette stykkes nr. 2.

2) Hvis en skatte- og afgiftskontrol gennemføres vedrørende tilbagebetaling af fejlagtigt betalt afgift, eller hvis spørgsmål vedrørende tilbagebetaling af fejlagtigt betalt afgift udgør en integrerende del af den kontrol, som skatte- og afgiftsmyndigheden gennemfører vedrørende den afgiftspligtige, tilbagebetales den fejlagtigt betalte afgift senest 20 dage efter meddelelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse, hvori afgiften og (eller) de tilknyttede beløb beregnes på ny, og den afgiftspligtige pålægges at betale dem (eller en attest, hvis der ikke er konstateret overtrædelser) til den afgiftspligtige.

[...]

9. Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden ikke tilbagebetaler den fejlagtigt betalte afgift inden for fristen i denne artikels stk. 7, beregnes rente heraf i den afgiftspligtiges favør, indtil den fejlagtigt betalte afgift er blevet tilbagebetalt. En sådan rentesats svarer til morarenterne for forsinket betaling af afgift. «

7 Artikel 99 i lov om skatte- og afgiftsforvaltning fastsætter:

»Finansministeren fastlægger morarentesatsen, og hvorledes satsen beregnes, idet der tages hensyn til den gennemsnitlige årlige forrentning af statsobligationer, der er udstedt af den litauiske stat inden for de seneste tre måneder. Morarentesatsen beregnes ved at forhøje denne gennemsnitlige rentesats med ti procentpoint. «

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 I perioden fra februar til maj 2008 købte Nidera, et selskab etableret i Nederlandene, hvede i Litauen fra leverandører af landbrugsprodukter. Det samlede momsbeløb, som disse leverandører udstedte fakturaer for, beløb sig til 11 743 259 litauiske litas (LTL) (ca. 3,4 mio. EUR). I løbet af samme periode eksporterede Nidera efterfølgende denne hvede til tredjelande med den i litauisk ret fastsatte momssats på 0%.

9 Den 12. august 2008 blev Nidera registreret som momspligtig i Litauen. I sin momsangivelse for perioden 12.-31. august 2008 angav Nidera ovennævnte beløb som betalt moms og anmodede om tilbagebetaling heraf.

10 Ved afgørelse af 19. marts 2009 vedrørende godkendelse af kontrolrapporten afviste Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (skatte- og afgiftsinspektoratet i regionen Vilnius, Litauen) denne tilbagebetaling under henvisning til, at Nidera i perioden for de omhandlede leveringer af hvede ikke var momsregistreret i Litauen og derfor i overensstemmelse med Litauens lovgivning ikke havde ret til at fradrage den betalte moms.

11 På grundlag af dom af 21. oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), anerkendte Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering) imidlertid ved afgørelse af 24. november 2010, at Nidera havde ret til fradrag af den betalte moms, og pålagde skatte- og afgiftsmyndigheden at tilbagebetale Nidera det omhandlede beløb. Den 22. december 2010 tilbagebetalte det nationale skatteinspektorat Nidera den overskydende moms, der beløb sig til 11 743 259 LTL (ca. 3,4 mio. EUR).

12 Nidera anmodede efterfølgende om betaling af renter som følge af det oprindelige afslag på

tilbagebetaling af den overskydende moms. Den 11. august 2011 betalte skatte- og afgiftsinspektoratet i regionen Vilnius Nidera et beløb på 214 902,27 LTL (ca. 60 000 EUR) som renter af dette overskydende beløb for perioden mellem afsigelsen af nævnte dom og tidspunktet for tilbagebetaling af det overskydende beløb. Inspektoratet afviste til gengæld at betale morarenter for perioden forud for nævnte afsigelse. Ved afgørelse af 2. oktober 2013 afviste det nationale skatteinspektorat at give Nidera medhold i selskabets klage over denne afgørelse.

13 Nidera anlagde derefter sag ved Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen) med påstand om annullation af det nationale skatteinspektorats afgørelse og om ændring af afgørelsen fra skatte- og afgiftsinspektoratet i regionen Vilnius, således at myndigheden skulle betale Nidera 3 864 706,66 LTL (ca. 1,1 mio. EUR) i renter. Nidera gjorde gældende, at renterne skulle beregnes fra den dato, hvor afgiftskontrollen blev indledt, dvs. den 21. november 2008, og indtil datoen for tilbagebetalingen af den overskydende moms. Denne ret gav Nidera delvis medhold og pålagde skatte- og afgiftsinspektoratet i regionen Vilnius at betale Nidera renter for perioden fra den 17. februar 2009 til nævnte dato for tilbagebetalingen. Det nationale skatteinspektorat har indbragt denne afgørelse for den forelæggende ret.

14 Denne ret har anført, at det bl.a. af dom af 12. maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), fremgår, at momsdirektivets artikel 183, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den almindelige frist for tilbagebetaling af overskydende moms, ved udløbet af hvilken der påløber morarenter af det beløb, der skal tilbagebetales, udskydes, såfremt der indledes en skattekontrol. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det derfor kan konkluderes, at der ikke bør beregnes renter til Nidera fra udløbet af den frist, der er fastsat i artikel 87, stk. 7, nr. 2, i lov om skatte- og afgiftsforvaltning, men fra udløbet af den frist, der er fastsat i denne lovs artikel 87, stk. 7, nr. 1, dvs. 30 dage efter datoen for modtagelsen af anmodningen om tilbagebetaling af den overskydende moms.

15 Den forelæggende ret er på grund af de særlige omstændigheder i hovedsagen imidlertid i tvivl om de nationale myndigheders, herunder de retslige myndigheders, kompetence til at nedsætte de renter, der skal udbetales. Denne ret ønsker navnlig oplyst, om den har en skønsbeføjelse vedrørende begrundelsen for og rigtigheden af det rentebeløb, der skal betales, bl.a. henset til dette beløbs forbindelse med det ikke-tilbagebetalte overskud, varigheden af den manglende tilbagebetaling og grundene hertil – i det foreliggende tilfælde forbuddet i national ret mod fradrag i den betalte indgående moms for personer, der ikke er momsregistrerede – samt til de tab, som den afgiftspligtige person faktisk har lidt.

16 Ifølge den forelæggende ret kan dom af 24. oktober 2013, Rafin?ria Steaua Român? (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 25), tyde på, at det rentebeløb, der skal betales, ikke kan begrænses på grundlag af omstændigheder, der ikke vedrører handlinger udført af den berørte afgiftspligtige person. For så vidt som formålet med disse renter er at kompensere sidstnævnte for tab på grund af den manglende rådighed over de omhandlede beløb, er sidstnævnte af den opfattelse, at en lang periode med manglende rådighed over pengemidler kan give anledning til et uforholdsmæssigt rentebeløb i forhold til det tab, som den afgiftspligtige person faktisk har lidt, og at kriterierne om rimelighed og retfærdighed, som både skatte- og afgiftsforvaltningen i overensstemmelse med artikel 8, stk. 3, i lov om skatte- og afgiftsforanstaltning og den nationale ret er baseret på, kan føre til en nedsættelse af dette beløb.

17 Henset til formålene med tilbagebetaling af moms, herunder at undgå økonomisk risiko for den afgiftspligtige person, har den forelæggende ret anført, at de negative økonomiske konsekvenser som følge af manglende rådighed over pengemidler kan vise sig efter tilbagebetalingen heraf. Den omstændighed, at det rentebeløb, der skal betales, knyttes til det tab,

som den afgiftspligtige person faktisk har lidt, med henblik på at nedsætte dette rentebeløb, fjerner derfor ikke enhver økonomisk risiko og ulempe for den afgiftspligtige person, eftersom det påhviler denne at godtgøre det tab, som faktisk er lidt.

18 På denne baggrund har Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 183 i [moms]direktiv[et] [...], 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?«

Om det præjudicielle spørgsmål

19 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af begrundelsen for anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret efter afsigelsen af dom af 12. maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), besluttede, at der med henblik på behandlingen af den sag, der verserer for den, bør beregnes morarenter til Nidera af det overskydende momsbeløb fra udløbet af den frist, der er fastsat i artikel 87, stk. 7, nr. 1, i lov om skatte- og afgiftsforanstaltning, hvilket Nidera og den litauiske regering har bekræftet i retsmødet. Den forelæggende ret ønsker følgelig ikke oplysning om datoen for, hvornår morarenterne skal betales, men udelukkende om muligheden for at nedsætte dette rentebeløb.

20 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 183, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at den er til hinder for en nedsættelse af det rentebeløb, der i henhold til national ret sædvanligvis skal betales, når tilbagebetaling af overskydende moms ikke sker rettidigt af grunde, som er forbundet med omstændigheder, der ikke skyldes den afgiftspligtige person, såsom dette rentebeløb i forhold til det overskydende momsbeløb, den periode, hvor den fejlagtigt betalte moms ikke blev tilbagebetalt, og årsagerne hertil samt de tab, som den afgiftspligtige person faktisk har lidt.

21 Det bemærkes, at selv om momsdirektivets artikel 183 hverken foreskriver en forpligtelse til at betale rente af det overskydende momsbeløb, der skal tilbagebetales, eller den dato, fra hvilken sådanne renter skal betales, kan det ikke af denne omstændighed i sig selv konkluderes, at denne bestemmelse skal fortolkes således, at de af medlemsstaterne fastsatte nærmere bestemmelser om tilbagebetaling af for meget betalt moms er fritaget for enhver EU-retlig kontrol (dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 27 og 28, og af 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, præmis 18).

22 Dels – selv om gennemførelsen af den i momsdirektivets artikel 183 foreskrevne ret til tilbagebetaling af overskydende moms i princippet henhører under medlemsstaternes processuelle autonomi – er denne autonomi ikke desto mindre underlagt principperne om ækvivalens og effektivitet (jf. i denne retning dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 29, af 19.7.2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 27, og af 24.10.2013, Rafin?ria Steaua Român?, C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 20).

23 Dels fremgår det af retspraksis, at visse konkrete bestemmelser, som medlemsstaterne skal

overholde ved gennemførelsen af retten til tilbagebetaling af overskydende moms, kan udledes af momsdirektivets artikel 183, fortolket under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og de almindelige momsretlige principper (jf. dom af 24.10.2013, *Rafin?ria Steaua Rom?n?*, C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 21 og af 6.7.2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, præmis 19).

24 Selv om medlemsstaterne således har et vist råderum med hensyn til at fastsætte bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms, må disse bestemmelser ikke krænke princippet om afgiftsneutralitet, ved at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære denne afgift. Navnlig skal disse bestemmelser gøre det muligt for den afgiftspligtige på passende betingelser at få dækket hele fordringen på overskydende moms, hvilket indebærer, at tilbagebetalingen skal ske inden for en rimelig frist, og at den vedtagne tilbagebetalingsform under alle omstændigheder ikke må indebære en økonomisk risiko for den afgiftspligtige (dom af 12.5.2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 33, og af 6.7.2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, præmis 20).

25 Ved tilbagebetaling til den afgiftspligtige person af overskydende moms, som sker efter en rimelig frist, kræver princippet om momssystemets afgiftsneutralitet i denne henseende, at det økonomiske tab, som følger heraf til skade for den afgiftspligtige på grund af den manglende rådighed over de omhandlede beløb, skal kompenseres gennem betaling af morarenter. I mangel af EU-retlige bestemmelser tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for, hvordan sådanne morarenter skal betales, herunder rentesatsen og metoden til beregning af disse renter, dog under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet (jf. i denne retning dom af 12.5.2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 33, 53 og 54, af 19.7.2012, *Littlewoods Retail m.fl.*, C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 27, og af 24.10.2013, *Rafin?ria Steaua Rom?n?*, C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 22 og 23).

26 Hvad angår tvisten i hovedsagen har den forelæggende ret anført, at i overensstemmelse med artikel 87, stk. 9, i lov om skatte- og afgiftsforvaltning svarer rentesatsen ved forsinket tilbagebetaling af den overskydende moms til den afgiftspligtige person til de morarenter, der finder anvendelse på de afgiftspligtige personer ved forsinket betaling af afgift. I henhold til denne lovs artikel 99 beregnes denne sats ved at forhøje den gennemsnitlige årlige forrentning af statsobligationer, der er udstedt af den litauiske stat inden for de seneste tre måneder, med 10 procentpoint.

27 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at når en særligt sen tilbagebetaling af overskydende moms resulterer i en lang periode med manglende rådighed over pengemidler, kan en sådan beregning give anledning til et kompenserende rentebeløb, som er uforholdsmæssigt i forhold til de tab, som den afgiftspligtige person faktisk har lidt. Den forelæggende ret har anført, at under disse omstændigheder gør kriterierne om rimelighed og retfærdighed det muligt både for skatte- og afgiftsforvaltningen i medfør af artikel 8, stk. 3, i lov om skatte- og afgiftsforvaltning og for den nationale ret at blive enige om en nedsættelse af dette beløb under henvisning til de grunde, der er nævnt i det præjudicielle spørgsmål, som ikke vedrører den afgiftspligtige persons adfærd. Det fremgår dog af den litauiske regerings svar på et spørgsmål stillet af Domstolen i retsmødet, at en sådan nedsættelse endnu aldrig er blevet foretaget af de nationale retter.

28 Hvad for det første angår en nedsættelse af den rente, der i henhold til national ret sædvanligvis skal betales, når tilbagebetaling af overskydende moms ikke sker rettidigt, udgør dette rentebeløb, således som generaladvokaten har anført i punkt 35 i forslaget til afgørelse, kun kompensation for den manglende indkomst, som følger af varigheden af den periode, hvor hovedkravet ikke er tilbagebetalt. Det følger heraf, at en nedsættelse af nævnte beløb, som alene er begrundet i størrelsen heraf i forhold til det hovedkrav, der skal tilbagebetales, for den

afgiftspligtige person ville medføre en risiko for, at betalingen af morarenter ikke dækker hele den periode, hvor princippet om afgiftsneutralitet ifølge den i nærværende doms præmis 24 og 25 nævnte retspraksis kræver, at den manglende rådighed over de omhandlede pengebeløb skal kompenseres gennem betaling af morarenter.

29 Hvad for det andet angår varigheden af den periode, hvor der ikke er sket tilbagebetaling, følger det af den foregående præmis, at denne varighed ikke i sig selv kan begrunde en nedsættelse af morarenterne, da størrelsen heraf netop har til formål at kompensere det økonomiske tab, som den afgiftspligtige person har lidt i denne periode. Muligheden for at nedsætte det rentebeløb, der skal betales som følge af varigheden af den periode, hvor der ikke er sket tilbagebetaling, vil desuden kunne fratage skatte- og afgiftsmyndighederne incitamentet til at tilbagebetale den overskydende moms hurtigst muligt, hvilket desuden ville indebære en økonomisk risiko for den afgiftspligtige person, som strider mod princippet om afgiftsneutralitet.

30 Det skal desuden fremhæves, at skatte- og afgiftsmyndighedens afslag på at tilbagebetale den af Nidera krævede overskydende moms før afsigelsen af dom af 21. oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), heller ikke kan begrunde en nedsættelse af morarentebeløbet. Det bemærkes således, at den fortolkning, som Domstolen foretager af en EU-retlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 267 TEUF, belyser og præciserer betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt, fra sin ikrafttræden (dom af 27.3.1980, Denavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, præmis 16, og af 14.4.2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

31 Fra den afgiftspligtige persons synspunkt er der dog i denne sammenhæng ikke nogen relevant forskel mellem forsinket tilbagebetaling som følge af en administrativ behandling af anmodningen, som har overskredet fristerne, og en forsinket godtgørelse som følge af administrative akter, som ulovligt nægter godtgørelse, og som efterfølgende er blevet annulleret ved en afgørelse fra Domstolen (jf. analogt dom af 24.10.2013, Rafin?ria Steaua Român?, C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 25).

32 Hvad for det tredje angår den nationale rets mulighed for at nedsætte det rentebeløb, der i henhold til national ret sædvanligvis skal betales for at tage hensyn til det tab, som en afgiftspligtig person faktisk har lidt på grund af det manglende overskydende momsbeløb i den periode, hvor der ikke er sket tilbagebetaling, indebærer en sådan mulighed, at det påhviler den afgiftspligtige person at godtgøre det økonomiske tab, som han faktisk har lidt på grund af disse manglende midler.

33 Den litauiske regering har for det første gjort gældende, at den rentesats, der er fastsat i artikel 99 i lov om skatte- og afgiftsforvaltning, ikke desto mindre ikke kun har til formål at kompensere det tab, som den afgiftspligtige person har lidt, men at det i medfør af forhøjelsen af den årlige forrentning af statsobligationer med ti procentpoint indeholder et afstraffende element, der har en sanktionerende virkning. Den litauiske regering har fremhævet, at den rentesats, der i tilfælde af, at tilbagebetaling af den overskydende moms ikke sker rettidigt, i overensstemmelse med denne lovs artikel 87, stk. 9, svarer til den morarentesats, der finder anvendelse på afgiftspligtige personer ved forsinket betaling af afgift.

34 For det andet finder den i nævnte artikel 99 fastlagte sats kun anvendelse i perioden fra den dato, hvor skatte- og afgiftsmyndighederne eller eventuelt domstolene træffer afgørelse om, at denne anmodning om tilbagebetaling er velbegrundet, indtil den dato, hvor den overskydende moms er tilbagebetalt fuldt ud til den afgiftspligtige person. Den litauiske regering har herved konkluderet, at anvendelsen af denne sats i perioden forud for denne afgørelse ville resultere i overkompensation af det tab, som den afgiftspligtige person har lidt på grund af manglende

rådighed over de pengemidler, der skal tilbagebetales, hvilket ville give sidstnævnte en uberettiget fordel.

35 I denne henseende bemærkes, at den litauiske regerings argumentation er baseret på en fortolkning af den litauiske lovgivning, der adskiller sig fra den fortolkning, som den forelæggende ret har beskrevet. Det fremgår således ikke af forelæggelsesafgørelsen, at de i hovedsagen omhandlede morarenter har karakter af straf. Som det er anført i nærværende doms præmis 19, har den forelæggende ret desuden besluttet, at datoen for, hvornår disse renter begynder at løbe, skal fastlægges i henhold til artikel 87, stk. 1, nr. 1, i lov om skatte- og afgiftsforvaltning, der fastsætter en frist på 30 dage fra datoen for modtagelsen af anmodningen om tilbagebetaling og ikke datoen for afgørelsen, der træffer afgørelse om denne anmodning. Det tilkommer imidlertid alene den forelæggende ret at foretage fortolkningen af den nationale lovgivning, mens det påhviler Domstolen at besvare anmodningen om præjudiciel afgørelse ud fra den fortolkning af den nationale lovgivning, som den forelæggende ret har fremlagt (jf. i denne retning dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 38).

36 Inden for rammerne af råderummet til at fastsætte bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms som omhandlet i nærværende doms præmis 23 har medlemsstaterne under alle omstændigheder ret til at fastsætte faste morarenter for at sikre en compensation ved de regler, som de kompetente myndigheder let kan forvalte og håndhæve. Selv om det kompenserende rentebeløb i visse særlige tilfælde overstiger det tab, som den afgiftspligtige person faktisk har lidt, er dette, således som generaladvokaten har anført i punkt 33 i forslaget til afgørelse, ikke en konsekvens af et fast compensationssystem, som efter sin art ikke afspejler de faktiske tab, som er lidt, men de sandsynlige tab, som den afgiftspligtige person ifølge den nationale lovgiver kan have lidt. Erstatning i form af renter kan i henhold til situationen være højere eller lavere end de faktiske tab.

37 Selv om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede fastsætter betaling af sådanne faste morarenter, fastsætter den ikke samtidig muligheden for at udelukke betaling af sådanne morarenter og begrænse sig til en compensation for det faktiske tab på grundlag af kriterierne om rimelighed og retfærdighed, således som den litauiske regering har gjort gældende. En sådan national lovgivning ville indebære, at det for den afgiftspligtige person var umuligt at forudse, under hvilke omstændigheder vedkommende kan forvente betaling af faste morarenter og dermed tilrettelægge sin aktivitet i forhold til en sådan betaling. En sådan lovgivning synes derfor ikke at give den afgiftspligtige mulighed for under passende betingelser at genvinde hele fordringen på overskydende moms uden at løbe nogen økonomisk risiko, hvilket er i strid med princippet om afgiftsneutralitet (jf. analogt dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 57 og 58).

38 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 183, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at den er til hinder for en nedsættelse af den rente, der i henhold til national ret sædvanligvis skal betales, når tilbagebetaling af overskydende moms ikke sker rettidigt af grunde, som er forbundet med omstændigheder, der ikke skyldes den afgiftspligtige person, såsom størrelsen af denne rente i forhold til det overskydende momsbeløb, den periode, hvor den fejlagtigt betalte moms ikke blev tilbagebetalt, og årsagerne hertil samt de tab, som den afgiftspligtige person faktisk har lidt.

Sagsomkostninger

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

indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 183 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet, skal fortolkes således, at den er til hinder for en nedsættelse af den rente, der i henhold til national ret sædvanligvis skal betales, når tilbagebetaling af overskydende merværdiafgift ikke sker rettidigt af grunde, som er forbundet med omstændigheder, der ikke skyldes den afgiftspligtige person, såsom størrelsen af denne rente i forhold til det overskydende merværdiafgiftsbeløb, den periode, hvor den fejlagtigt betalte merværdiafgift ikke blev tilbagebetalt, og årsagerne hertil samt de tab, som den afgiftspligtige person faktisk har lidt.

Underskrifter

* Processprog: litauisk.