



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

28 februari 2018*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Aftrek van de voorbelasting – Artikel 183 – Teruggaaf van het belastingoverschot – Te late teruggaaf – Bedrag van de krachtens nationaal recht verschuldigde vertragingsrente – Mogelijkheid om dat bedrag te verminderen om redenen die niet kunnen worden toegeschreven aan de belastingplichtige – Toelaatbaarheid – Fiscale neutraliteit – Rechtszekerheid”

In zaak C-387/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) bij beslissing van 5 juli 2016, ingekomen bij het Hof op 12 juli 2016, in de procedure

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

tegen

Nidera BV,

in tegenwoordigheid van:

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, C. Vajda (rapporteur), E. Juhász, K. Jürimäe en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: R. Schiano, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 juni 2017,

gelet op de opmerkingen van:

- Nidera BV, vertegenwoordigd door I. Misiūnas, V. Vičius en I. Pašvenskaitė als gemachtigden,
- de Litouwse regering, vertegenwoordigd door D. Kriauciūnas, R. Butvydytė en R. Krasuckaitė als gemachtigden,

* Procestaal: Litouws.

- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek en J. Vláčil als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 5 oktober 2017,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 183 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nationale belastinginspectie, ressorterend onder het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen; hierna: „nationale belastinginspectie”) en Nidera BV over het bedrag van de vertragingsrente die is verschuldigd wegens te late teruggaaf van het overschot aan belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

- 3 Artikel 183, eerste alinea, van de btw-richtlijn 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

- 4 Artikel 91, lid 10, van de Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Litouwse wet op de belasting over de toegevoegde waarde), zoals dit luidde sinds wet nr. IX-751 van 5 maart 2002, bepaalde dat te veel geïnde btw moest worden teruggegeven volgens de procedure en binnen de termijnen bepaald in de Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Litouwse wet op de belastingadministratie).
- 5 Artikel 8, lid 3, van de Litouwse wet op de belastingadministratie, zoals gewijzigd bij wet nr. X-1249 van 3 juli 2007 (hierna: „wet op de belastingadministratie”) bepaalt:

„Bij de belastingheffing neemt de belastingadministratie de criteria van redelijkheid en billijkheid in acht.”

- 6 In artikel 87, leden 5 tot en met 7 en 9, van de wet op de belastingadministratie wordt bepaald:

„5. Het bedrag aan belastingen dat te veel van de belastingbetaler is geïnd en dat overblijft na compensatie met een mogelijke belastingschuld, wordt op verzoek van de belastingbetaler teruggegeven. [...]

6. De belastingadministratie kan de geldigheid van het verzoek van de belastingplichtige tot teruggaaf van te veel geïnde belasting verifiëren op de wijze en binnen de termijnen die door deze wet worden bepaald. [...]

7. [...] [D]e belastingadministratie zal de belastingplichtige de te veel geïnde belasting als volgt teruggeven:

- 1) de te veel geïnde belasting wordt teruggegeven binnen dertig dagen na de ontvangst van een schriftelijk verzoek om teruggaaf. In gevallen waarin de belastingadministratie de belastingbetaler verzoekt om aanvullende documenten, wordt de termijn van dertig dagen berekend vanaf de dag volgend op de dag van ontvangst van de gevraagde documenten. [...] De in dit punt voorziene termijnen zijn niet van toepassing in de gevallen bedoeld in punt 2 van dit lid;
- 2) in gevallen waarin een belastingonderzoek wordt uitgevoerd met betrekking tot de teruggaaf van te veel geïnde belasting of waarin kwesties die verband houden met de teruggaaf van te veel geïnde belasting integraal deel uitmaken van het door de belastingadministratie uitgevoerde onderzoek naar de belastingplichtige, geschiedt de teruggaaf van de te veel geïnde belasting uiterlijk binnen een termijn van twintig dagen nadat het besluit van de belastingadministratie waarin de belasting en/of daarmee verband houdende bedragen opnieuw werd/werden berekend en de belastingbetaler werd gelast deze te betalen (of, indien geen schendingen zijn vastgesteld, een schriftelijke verklaring in die zin), aan de belastingbetaler is meegedeeld.

[...]

9. Indien de belastingadministratie de te veel geïnde belasting niet binnen de in lid 7 van dit artikel gestelde termijn teruggeeft, wordt rente berekend ten gunste van de belastingbetaler tot aan het moment waarop de te veel geïnde belasting is teruggegeven. Het tarief van de rente is gelijk aan dat van de vertragingsrente bij te late belastingbetaling.”

7 Artikel 99 van de wet op de belastingadministratie bepaalt:

„De minister van Financiën stelt de vertragingsrente en de berekeningsmethode daarvan vast, rekening houdend met de gewogen gemiddelde jaarlijkse rentevoet op schatkistpapier dat in het voorgaande kwartaal door de Republiek Litouwen door middel van toewijzing is uitgegeven. Het tarief van de vertragingsrente wordt verkregen door het gemiddelde tarief met tien procentpunten te verhogen.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 8 Tussen februari en mei 2008 kocht Nidera, een in Nederland gevestigde onderneming, in Litouwen tarwe van leveranciers van agrarische producten. Het totale bedrag van de betaalde btw bedroeg, volgens de facturen van die leveranciers, 11 743 259 Litouwse litas (LTL) (ongeveer 3,4 miljoen EUR). In diezelfde periode heeft Nidera die tarwe uitgevoerd naar derde landen, waarbij zij het btw-tarief van 0 % heeft toegepast waarin de Litouwse wetgeving voorziet.
- 9 Op 12 augustus 2008 is Nidera geregistreerd als btw-plichtige in Litouwen. In haar btw-aangifte over de periode van 12 tot en met 31 augustus 2008 heeft zij bovengenoemd bedrag aangegeven en verzocht om teruggaaf daarvan.
- 10 Bij besluit van 19 maart 2009, houdende goedkeuring van het belastingcontrolerapport, heeft de Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (belastinginspectie van het district Vilnius, Litouwen) die teruggaaf geweigerd omdat Nidera ten tijde van de betrokken tarweleveringen niet voor btw-doeleinden was geregistreerd en daarom naar Litouws recht geen recht had op aftrek van de betaalde btw.

- 11 Na het arrest van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), heeft de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (belastinggeschillencommissie van de Republiek Litouwen) evenwel bij besluit van 24 november 2010 erkend dat Nidera recht had op aftrek van de voorbelasting, en de belastingadministratie gelast het betrokken bedrag aan Nidera terug te geven. Op 22 december 2010 heeft de nationale belastinginspectie het btw-overschot, dat 11 743 259 LTL (ongeveer 3,4 miljoen EUR) bedroeg, aan Nidera teruggegeven.
- 12 Nidera heeft vervolgens verzocht om betaling van de rente die was verschuldigd wegens de aanvankelijke weigering tot teruggaaf van het btw-overschot. Op 11 augustus 2011 heeft de belastinginspectie van het district Vilnius haar een bedrag van 214 902,27 LTL (ongeveer 60 000 EUR) betaald uit hoofde van rente over dat overschot voor de periode vanaf de dag van de uitspraak van dat arrest tot aan de dag van teruggaaf van dat overschot. Die inspectie weigerde daarentegen om verpagingsrente te betalen voor de periode voorafgaand aan de uitspraak van dat arrest. Bij besluit van 2 oktober 2013 heeft de nationale belastinginspectie Nidera's bezwaar tegen dat besluit verworpen.
- 13 Nidera heeft bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen) beroep ingesteld tot nietigverklaring van het besluit van de nationale belastinginspectie en tot wijziging van het besluit van de belastinginspectie van het district Vilnius, met het verzoek dat wordt gelast dat aan haar een bedrag van 3 864 706,66 LTL (ongeveer 1,1 miljoen EUR) aan rente wordt teruggegeven. Zij heeft betoogd dat de rente moest worden berekend vanaf de datum van het begin van het belastingonderzoek (dat wil zeggen vanaf 21 november 2008) tot aan de datum waarop het btw-overschot was teruggegeven. Voornoemde rechterlijke instantie heeft het beroep van Nidera gedeeltelijk toegewezen en de belastinginspectie van het district Vilnius gelast haar de rente te betalen voor de periode vanaf 17 februari 2009 tot aan die datum van teruggaaf. De nationale belastinginspectie heeft tegen die beslissing hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.
- 14 De verwijzende rechter merkt op dat uit het arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), met name voortvloeit dat artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen tegen de achtergrond van het beginsel van fiscale neutraliteit, zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke de normale termijn voor teruggaaf van het btw-overschot, na afloop waarvan verpagingsrente over het terug te geven bedrag verschuldigd is, wordt verlengd ingeval een belastingcontrole wordt ingesteld. Hij is van mening dat er dus van moet worden uitgegaan dat de aan Nidera verschuldigde rente niet moet worden berekend vanaf het verstrijken van de termijn van artikel 87, lid 7, punt 2, van de wet op de belastingadministratie, maar vanaf het verstrijken van de termijn waarnaar wordt verwezen in het eerste punt van datzelfde artikel 87, lid 7, namelijk dertig dagen na ontvangst van het verzoek om teruggaaf van het overschot.
- 15 De verwijzende rechter plaatst evenwel vraagtekens bij de bevoegdheid van de nationale autoriteiten, waaronder de justitiële autoriteiten, om de verschuldigde rente met een beroep op de bijzondere omstandigheden van het hoofdgeding te verminderen. Hij vraagt zich met name af of hij beschikt over discretionaire bevoegdheid met betrekking tot de beoordeling van de gegrondheid en correctheid van het bedrag van de verschuldigde rente, rekening houdend, met name, met de verhouding tussen die rente en de hoogte van het niet teruggegeven overschot, met de duur van de periode waarin de teruggaaf is uitgebleven en de redenen voor dat uitblijven – in casu het verbod, op grond van het nationale recht, van de aftrek van voorbelasting door personen die niet als belastingplichtige voor de btw zijn geregistreerd –, alsook met de daadwerkelijk door de belastingplichtige geleden verliezen.
- 16 Volgens de verwijzende rechter kan het arrest van 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 25), erop duiden dat het bedrag van de verschuldigde rente niet kan worden verminderd door rekening te houden met omstandigheden die niet kunnen worden toegerekend aan handelingen van de belastingplichtige zelf. Aangezien deze rente echter bedoeld is om de verliezen te compenseren die laatstgenoemde heeft geleden vanwege de niet-beschikbaarheid van de betrokken geldmiddelen, is deze rechter van oordeel dat een lange periode van niet-beschikbaarheid van geldmiddelen aanleiding kan geven tot een rentebedrag dat onevenredig is

aan de daadwerkelijk geleden verliezen, en dat de criteria van redelijkheid en billijkheid, die dienen als richtsnoer voor zowel de belastingadministratie – overeenkomstig artikel 8, lid 3, van de wet op de belastingadministratie – als de nationale rechter, kunnen leiden tot een vermindering van dit bedrag.

- 17 Niettemin merkt de verwijzende rechter op dat negatieve financiële gevolgen vanwege de niet-beschikbaarheid van de geldmiddelen, gelet op de doelstellingen van de btw-teruggaaf, en met name de doelstelling om elk financieel risico voor de belastingplichtige te vermijden, zich ook kunnen voordoen na de teruggaaf daarvan. Bijgevolg elimineert de koppeling tussen het bedrag van de rente en de daadwerkelijke verliezen van de belastingplichtige – teneinde het bedrag van die rente te verminderen – niet elk risico van financiële verliezen en lasten voor de belastingplichtige, aangezien hij van die verliezen het bewijs zal moeten leveren.
- 18 Daarom heeft de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 183 van [de btw-richtlijn], gelezen tegen de achtergrond van 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 geïnde 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 teruggegeven, te veel geïnde bedrag, de duur van de periode waarin de teruggaaf is uitgebleven en de redenen voor dat uitblijven, alsook de daadwerkelijk door de belastingplichtige geleden verliezen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 19 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat uit de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat de verwijzende rechter na de uitspraak van het arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), heeft beslist dat in het kader van het bij hem aanhangige geding de aan Nidera verschuldigde verdragingsrente moet worden berekend over het bedrag van het teruggegeven btw-overschot vanaf het verstrijken van de termijn die is voorzien in artikel 87, lid 7, punt 1, van de wet op de belastingadministratie, hetgeen Nidera en de Litouwse regering ter terechtzitting hebben bevestigd. Deze rechter wenst derhalve niet van het Hof te vernemen vanaf welke datum de verdragingsrente verschuldigd is, maar enkel of het mogelijk is om het bedrag van die rente te verminderen.
- 20 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen tegen de achtergrond van het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat het bedrag van de rente die normaal gesproken krachtens het nationale recht verschuldigd is over een niet binnen de gestelde termijn teruggegeven btw-overschot, wordt verminderd om redenen die samenhangen met omstandigheden die niet kunnen worden toegeschreven aan de belastingplichtige, zoals de omvang van het bedrag van die rente in verhouding tot het bedrag van het btw-overschot, de duur van de periode waarin de teruggaaf is uitgebleven en de redenen voor dat uitblijven, alsook de daadwerkelijk door de belastingplichtige geleden verliezen.
- 21 Er zij aan herinnerd dat artikel 183 van de btw-richtlijn weliswaar niet voorziet in een verplichting tot betaling van rente over het terug te geven btw-overschot noch de datum bepaalt vanaf welke die rente is verschuldigd, maar dat dit op zich niet de conclusie wettigt dat dit artikel aldus moet worden uitgelegd dat de door de lidstaten vastgestelde regeling voor de teruggaaf van het btw-overschot niet aan toetsing aan het Unierecht is onderworpen (arresten van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punten 27 en 28, en 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punt 18).

- 22 Ten eerste namelijk valt de in artikel 183 van die richtlijn bedoelde toepassing van het recht op teruggaaf van het btw-overschot weliswaar in beginsel onder de procedurele autonomie van de lidstaten, doch dit neemt niet weg dat die autonomie wordt begrensd door het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel (zie in die zin arresten van 12 mei 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 29; 19 juli 2012, *Littlewoods Retail e.a.*, C-591/10, EU:C:2012:478, punt 27, en 24 oktober 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, punt 20).
- 23 Ten tweede volgt uit de rechtspraak van het Hof dat bepaalde specifieke regels die de lidstaten moeten naleven bij de toepassing van het recht op teruggaaf van het btw-overschot voortvloeien uit artikel 183 van de btw-richtlijn, uitgelegd in het licht van de context en de algemene beginselen die van toepassing zijn op het gebied van de btw (arresten van 24 oktober 2013 *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, punt 21, en 6 juli 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, punt 19).
- 24 Hoewel de lidstaten dus bij het vaststellen van de regeling voor teruggaaf van het btw-overschot een zekere bewegingsvrijheid hebben, mag deze regeling geen afbreuk doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen. Een dergelijke regeling moet de belastingplichtige met name in staat stellen op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggaaf binnen een redelijke termijn moet geschieden en de wijze van teruggaaf in geen geval voor de belastingplichtige enig financieel risico mag meebrengen (arresten van 12 mei 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 33, en 6 juli 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, punt 20).
- 25 In dit opzicht verlangt het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel dat wanneer het btw-overschot niet binnen een redelijke termijn aan de belastingplichtige wordt teruggegeven, het aldus door de belastingplichtige geleden financiële verlies ten gevolge van het feit dat hij niet over de betrokken geldsommen kan beschikken, wordt gecompenseerd door de betaling van verpagingsrente. Bij ontbreken van een Unieregeling op btw-gebied is het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat om de voorwaarden vast te stellen waaronder verpagingsrente moet worden betaald, met name de rentevoet en de wijze waarop de rente wordt berekend, mits het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd (zie in die zin arresten van 12 mei 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, punten 33, 53 en 54; 19 juli 2012, *Littlewoods Retail e.a.*, C-591/10, EU:C:2012:478, punt 27, en 24 oktober 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, punten 22 en 23).
- 26 Met betrekking tot het hoofdgeding merkt de verwijzende rechter op dat het tarief van de rente die verschuldigd is bij te late teruggaaf van het btw-overschot aan de belastingplichtige overeenkomstig artikel 87, lid 9, van de wet op de belastingadministratie gelijk is aan dat van de verpagingsrente die van toepassing is op belastingplichtigen bij te late belastingbetaling. Krachtens artikel 99 van die wet wordt dat tarief verkregen door de gewogen gemiddelde jaarlijkse rentevoet op schatkistpapier dat in het voorgaande kwartaal door de Republiek Litouwen is uitgegeven met tien procentpunten te verhogen.
- 27 De verwijzende rechter is van oordeel dat een dergelijke berekening, wanneer de bijzonder late terugbetaling van het btw-overschot tot gevolg heeft dat geldmiddelen gedurende een lange periode niet beschikbaar zijn, zou kunnen leiden tot een bedrag aan compenserende rente dat onevenredig is aan de daadwerkelijk door de belastingplichtige geleden verliezen. Hij wijst erop dat de criteria van redelijkheid en billijkheid in deze omstandigheden zowel de belastingadministratie – overeenkomstig artikel 8, lid 3, van de wet op de belastingadministratie – als de nationale rechter in staat stellen dit bedrag te verminderen om de redenen die in de prejudiciële vraag zijn genoemd en die geen verband

houden met het gedrag van de belastingplichtige. Niettemin blijkt uit het antwoord van de Litouwse regering op een vraag van het Hof ter terechtzitting, dat een dergelijke vermindering door de nationale rechterlijke instanties tot nu toe nog nooit is toegepast.

- 28 Wat, in de eerste plaats, een vermindering betreft wegens de hoogte van het bedrag van de rente die normaal gesproken krachtens het nationale recht verschuldigd is over het bedrag van het btw-overschot, zij erop gewezen dat dit rentebedrag, zoals de advocaat-generaal heeft aangegeven in punt 35 van zijn conclusie, enkel een compensatie vormt voor het niet kunnen verwerven van inkomsten als gevolg van de duur van de periode van niet-teruggaaf van de hoofdsom. Hieruit volgt dat een vermindering van dat bedrag die uitsluitend ingegeven is door de omvang daarvan ten opzichte van de terug te geven hoofdsom, voor de belastingplichtige het risico met zich mee zou brengen dat de betaling van vertragingsrente niet de volledige periode dekt waarin het beginsel van fiscale neutraliteit, volgens de in de punten 24 en 25 van dit arrest aangehaalde rechtspraak, vereist dat de niet-beschikbaarheid van de betrokken geldbedragen wordt gecompenseerd door de betaling van vertragingsrente.
- 29 Wat, in de tweede plaats, de duur betreft van de periode van niet-teruggaaf, volgt uit het vorige punt dat deze periode op zichzelf geen vermindering kan rechtvaardigen van de vertragingsrente, waarvan het bedrag juist is bedoeld om de financiële verliezen te compenseren die de belastingplichtige in die periode heeft geleden. Bovendien zou de mogelijkheid van vermindering van het bedrag van de rente die is verschuldigd vanwege de duur van de periode van niet-teruggaaf ertoe kunnen leiden dat de belastingautoriteiten er niet toe worden aangezet zo spoedig mogelijk over te gaan tot terugbetaling van het btw-overschot, hetgeen eveneens tot een met het beginsel van fiscale neutraliteit strijdig financieel risico voor de belastingplichtige kan leiden.
- 30 Bovendien moet worden benadrukt dat de weigering van de belastingadministratie om over te gaan tot teruggaaf van het door Nidera gevorderde btw-overschot over de periode van vóór het arrest van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), een vermindering van het bedrag van de vertragingsrente evenmin kan rechtvaardigen. Er zij immers aan herinnerd dat de uitlegging die het Hof geeft aan een regel van het recht van de Unie bij de uitoefening van zijn bevoegdheid krachtens artikel 267 VWEU, de betekenis en de strekking van dat voorschrift verklaart en preciseert zoals het moet of had moeten worden verstaan sinds het tijdstip van de inwerkingtreding ervan (arresten van 27 maart 1980, *Denkavit italiana*, 61/79, EU:C:1980:100, punt 16, en 14 april 2015, *Manea*, C-76/14, EU:C:2015:216, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 31 Afgezien daarvan is er vanuit het oogpunt van de belastingplichtige geen relevant verschil tussen een te late teruggaaf die het gevolg is van het feit dat de betrokken dienst het verzoek niet binnen de vastgestelde termijnen administratief heeft afgehandeld en een te late teruggaaf die resulteert uit de vaststelling van administratieve besluiten die de teruggaaf onrechtmatig uitsluiten en na een beslissing van het Hof nietig zijn verklaard (zie naar analogie arrest van 24 oktober 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, punt 25).
- 32 Wat in de derde plaats de mogelijkheid betreft voor een nationale rechter om het bedrag van de rente die normaal gesproken krachtens de nationale regels verschuldigd is te verminderen – teneinde rekening te houden met de daadwerkelijke verliezen die een bepaalde belastingplichtige heeft geleden als gevolg van het feit dat hij gedurende de periode van niet-teruggaaf verstoken is geweest van het bedrag van het terug te geven btw-overschot – zij opgemerkt dat deze impliceert dat het aan de belastingplichtige is om de financiële verliezen aan te tonen die hij daadwerkelijk door dat gemis aan geldmiddelen heeft geleden.
- 33 Niettemin stelt de Litouwse regering, enerzijds, dat de in artikel 99 van de wet op de belastingadministratie voorziene rente niet alleen is bedoeld om de door de belastingplichtige geleden verliezen te compenseren, maar, door de verhoging met tien procentpunten van de jaarlijkse rentevoet op schatkistpapier, ook een punitief element met een sanctie-effect bevat. Zij betoogt dat het tarief van

de rente die aan de belastingplichtige overeenkomstig artikel 87, lid 9, van die wet moet worden betaald in geval van niet-teruggaaf van het btw-overschot binnen de gestelde termijn overeenkomt met het tarief van de vertragingsrente dat van toepassing is op belastingplichtigen in geval van te late betaling van de verschuldigde belasting.

- 34 Anderzijds is het in voornoemd artikel 99 vastgelegde tarief slechts van toepassing op de periode vanaf de datum van het besluit van de belastingadministratie of, in voorkomend geval, van de rechterlijke instantie die vaststelt dat het verzoek om teruggaaf gegrond is, tot aan de datum van volledige terugbetaling van het btw-overschot aan de belastingplichtige. De Litouwse regering concludeert hieruit dat toepassing van dat tarief op de periode voorafgaand aan dat besluit ertoe zou leiden dat de verliezen die door de belastingplichtige wegens het niet beschikbaar zijn van de terug te geven geldmiddelen zijn geleden, overgecompenseerd zouden worden, hetgeen laatstgenoemde een ongerechtvaardigd voordeel zou opleveren.
- 35 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat de argumenten van de Litouwse regering gebaseerd zijn op een lezing van de Litouwse wetgeving die verschilt van die van de verwijzende rechter. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt immers niet dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde vertragingsrente een punitief karakter heeft. Bovendien heeft de verwijzende rechter, zoals in punt 19 van dit arrest is opgemerkt, besloten dat de datum met ingang waarvan deze rente loopt, moet worden vastgesteld overeenkomstig artikel 87, lid 7, punt 1, van de wet op de belastingadministratie, dat voorziet in een termijn van dertig dagen vanaf de datum van ontvangst van het verzoek om teruggaaf, en niet vanaf de datum van de beslissing op dat verzoek. Het staat evenwel uitsluitend aan de verwijzende rechter om de nationale wetgeving uit te leggen en het is aan het Hof om de prejudiciële vraag te beantwoorden op basis van de uitlegging van die wetgeving door de verwijzende rechter (zie in die zin arrest van 12 mei 2011, *Enel Maritsa Iztok* 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 38).
- 36 Hoe het ook zij, in het kader van de vrijheid om de regels vast te stellen voor de teruggaaf van het in punt 23 van dit arrest bedoelde btw-overschot zijn de lidstaten gerechtigd om te voorzien in een forfaitaire vertragingsrente teneinde een compensatie te waarborgen door middel van regels die gemakkelijk te beheren en te controleren zijn door de belastingadministratie. Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 33 van zijn conclusie, kan het bedrag aan rente weliswaar in sommige gevallen hoger zijn dan de daadwerkelijk door de belastingplichtige geleden schade, doch dat is enkel het gevolg van een forfaitair stelsel van schadevergoeding, dat uit de aard der zaak geen weerspiegeling vormt van de daadwerkelijk geleden verliezen, maar van de verliezen die de belastingplichtige, volgens de nationale wetgever, zou kunnen lijden. Schadevergoeding in de vorm van rente kan in concrete gevallen hoger of lager uitvallen dan de daadwerkelijke verliezen.
- 37 Indien echter een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, voorziet in de betaling van een dergelijke forfaitaire vertragingsrente, kan zij niet tegelijkertijd voorzien in de mogelijkheid om de betaling van een dergelijke vertragingsrente uit te sluiten en, op basis van redelijkheid en billijkheid, de daadwerkelijke verliezen te compenseren, zoals de Litouwse regering betoogt. Een dergelijke nationale regeling zou het immers voor de belastingplichtige onmogelijk maken om de omstandigheden te voorspellen waarin hij betaling van een forfaitaire vertragingsrente kan verwachten en bijgevolg om zijn activiteiten op een dergelijke betaling in te stellen. Het lijkt er dus op dat een dergelijke regeling de belastingplichtige niet in staat stelt op passende wijze de gehele uit het btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen zonder enig financieel risico te lopen, hetgeen in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit (zie naar analogie arrest van 12 mei 2011, *Enel Maritsa Iztok* 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punten 57 en 58).
- 38 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen tegen de achtergrond van het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat het bedrag van de rente die normaal gesproken krachtens het nationale recht verschuldigd is over een niet binnen de gestelde termijn teruggegeven btw-overschot, wordt verminderd om redenen die samenhangen met omstandigheden die niet kunnen

worden toegeschreven aan de belastingplichtige, zoals de hoogte van het bedrag van die rente in verhouding tot het bedrag van het btw-overschot, de duur van de periode waarin de teruggaaf is uitgebleven en de redenen voor dat uitblijven, alsook de daadwerkelijk door de belastingplichtige geleden verliezen.

Kosten

- 39 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 183 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen tegen de achtergrond van het beginsel van fiscale neutraliteit, moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat het bedrag van de rente die normaal gesproken krachtens het nationale recht verschuldigd is over een niet binnen de gestelde termijn teruggegeven btw-overschot, wordt verminderd om redenen die samenhangen met omstandigheden die niet kunnen worden toegeschreven aan de belastingplichtige, zoals de hoogte van het bedrag van die rente in verhouding tot het bedrag van het btw-overschot, de duur van de periode waarin de teruggaaf is uitgebleven en de redenen voor dat uitblijven, alsook de daadwerkelijk door de belastingplichtige geleden verliezen.

ondertekeningen