



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 5 oktober 2017¹

Mål C-387/16

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
i närvaro av:
Nidera B. V.,
Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija**

(begäran om förhandsavgörande från Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 183 – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Återbetalning av för mycket inbetald skatt – Betalning av ränta på grund av återbetalning av för mycket inbetald skatt efter utgången av tidsfristen – Möjlighet att begränsa den ränta som förfallit till betalning på grund av omständigheter som den beskattningsbara personen inte råder över – Skatteneutralitet – Principerna om likvärdighet och effektivitet – Rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar”

Inledning

1. Återbetalning av för mycket inbetald skatt till den beskattningsbara personen ska göras inom rimlig tid. Om denna tidsfrist överskrids har den beskattningsbara personen rätt till kompensation genom betalning av dröjsmålsränta. Dessa principer följer av unionsrätten och av domstolens praxis. En tillämpning av detta kan emellertid i extrema fall leda till att den beskattningsbara personen erhåller räntebelopp som är av betydande storlek i förhållande till de skattebelopp som ska återbetalas. Den hänskjutande domstolen vill i förevarande mål få klarhet i huruvida tillämpningen av ovannämnda principer under sådana särskilda förhållanden ska begränsas. Enligt min mening förhåller det sig inte på så sätt av skäl som jag kommer att ange i förevarande förslag till avgörande.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

2. I artikel 183 första stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt föreskrivs följande:²

”Om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som skall betalas får medlemsstaterna föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt de villkor som de skall fastställa.”

¹ Originalspråk: polska.

² EUT L 347, 2006, s. 1.

Litauisk rätt

3. I litauisk rätt fastställs regeln om återbetalning av för mycket inbetald mervärdesskatt i artikel 91.10 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republiken Litauens lag om mervärdesskatt). Återbetalningen ska göras i enlighet med Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Republiken Litauens lag om skatteförvaltning).

4. I artikel 87.6, 87.7 och 87.9 i denna lag föreskrivs att felaktigt uppburna skatter ska återbetalas när en beskattningsbar person begär det, i princip inom 30 dagar. I sådana situationer som kräver utredning ska denna påbörjas senast inom 20 dagar från utgången av ovannämnda frist för återbetalning (30 dagar) och återbetalning bör ske inom 20 dagar räknat från det beslut genom vilket återbetalningen efter utredning fastställs vara berättigad. Om ovannämnda tidsfrister för återbetalning av för mycket inbetald skatt inte iakttas ska det belopp som ska återbetalas innefatta ränta som uppgår till den ränta som uttas på grund av en beskattningsbar persons dröjsmål vid betalning av skatt.

5. Enligt artikel 99 i samma lag ska storleken på räntan fastställas av finansministern med beaktande av den genomsnittliga årliga räntesatsen på statsobligationer som emitterats under de senaste tre månaderna. Räntan ska beräknas genom en ökning av den genomsnittliga årliga räntesatsen med tio procent.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

6. Nidera B.V., som är ett bolag bildat enligt nederländsk rätt, (nedan kallat Nidera) förvärvade i februari och maj 2008 spannmålspartier från litauiska producenter för vars leverans de betalade mervärdesskatt som uppgick till 11 743 259 LTL (cirka 3 400 000 euro). Nidera exporterade sedan vetet till tredjeländer och tillämpade därvid mervärdesskattesatsen på noll procent.

7. Den 12 augusti 2008 registrerades Nidera som beskattningsbar person för mervärdesskatt i Litauen och begärde i sin mervärdesskattedeklaration avseende perioden 12-31 augusti 2008 återbetalning av den mervärdesskatt som betalats vid de transaktioner som genomfördes i februari och maj 2008. I beslut av den 19 mars 2009 vägrade den litauiska skattemyndigheten att återbetala de inbetalda beloppen med motiveringen att Nidera inte var registrerad som beskattningsbar person för mervärdesskatt vid tidpunkten för transaktionen och att bolaget därför inte hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt.

8. Nidera väckte talan och detta mål resulterade i en dom från EU-domstolen inom ramen för en begäran om ett förhandsavgörande.³ Till följd av detta förhandsavgörande återbetalades mervärdesskatten till Nidera den 22 december 2010 med 11 743 259 LTL, det vill säga det belopp som motsvarade den skatt som hade betalats. Nidera begärde därefter ränta på grund av dröjsmål vid återbetalningen av mervärdesskatten. Skattemyndigheten betalade Nidera ett belopp på 214 902,27 LTL (cirka 60 000 EUR) i dröjsmålsränta för perioden från och med den dag då förhandsavgörandet meddelades till och med den dag då mervärdesskatten återbetalades. Nidera överklagade detta beslut till skattemyndigheten i övre instans som avlog överklagandet.

9. Nidera väckte därefter talan vid Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius, Litauen). Nidera yrkade att ovannämnda beslut skulle ogiltigförklaras och att myndigheten skulle betala ett räntebelopp på 3 864 706,66 LTL (cirka 1 100 000 euro) för perioden från den 21 november 2008, det vill säga den tidpunkt då skatteutredningen påbörjades till och med den dag då mervärdesskatten återbetalades. Förvaltningsdomstolen biföll delvis Nideras

³ Dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

överklagande och förpliktade skattemyndigheten att betala ränta till Nidera för perioden från och med den 17 februari 2009. Skattemyndigheten överklagade den domen till Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) som är hänskjutande domstol i förevarande mål.

10. Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) har ifrågasatt huruvida den har befogenhet att begränsa den ränta som ska betalas på grund av dröjsmål vid återbetalningen av felaktigt uppburen mervärdesskatt med anledning av att räntebeloppet är av betydande storlek i förhållande till skuldbeloppet och i förhållande till den förlust som den beskattningsbara personen faktiskt lidit. Mot denna bakgrund beslutade Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 183 i ... direktiv [2006/112] ..., med hänsyn till principen om skatteneutralitet, tolkas så, att den utgör hinder för begränsning av det räntebelopp som normalt ska betalas enligt nationella bestämmelser för överskjutande mervärdesskatt (överskott) som inte återbetalats (avräknats) inom skälig tid, och varigenom andra omständigheter än de som är hänförliga till den beskattningsbara personen själv beaktas, såsom förhållandet mellan räntebeloppet och den överskjutande mervärdesskatt som inte har återbetalats inom skälig tid, den tidsperiod under vilken återbetalning av den överskjutande mervärdesskatten underlåts, liksom de faktiska förlusterna som den beskattningsbara personen orsakats?”

11. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolen den 12 juli 2016. Nidera, den litauiska och den tjeckiska regeringen samt kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Nidera, den litauiska regeringen och kommissionen var företrädare vid förhandlingen den 8 juni 2017.

Bedömning

12. Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) vill genom sin tolkningsfråga i förevarande mål få klarhet i huruvida artikel 183 i direktiv 2006/112 med hänsyn till principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att den möjliggör en begränsning av den ränta som ska betalas till den beskattningsbara personen med anledning av dröjsmål vid återbetalningen av den överskjutande mervärdesskatten i förhållande till den ränta som bolaget hade haft rätt till enligt allmänna principer av skäl som inte är hänförliga till den skatteskyldiges agerande och som följer av att räntan är av betydande storlek i förhållande till skuldbeloppet och i förhållande till den förlust som den beskattningsbara personen faktiskt orsakats.

Skyldigheten att återbetala den överskjutande mervärdesskatten

13. Det ska inledningsvis erinras om att skyldigheten enligt artikel 183 i direktiv 2006/112 att med hänsyn till principen om skatteneutralitet återbetala överskjutande mervärdesskatt jämte ränta när återbetalningen inte skett inom rimlig tid följer av domstolens fasta praxis.⁴ I princip ska den dag vid vilken återbetalning borde ha skett användas som utgångspunkt vid beräkningen av räntebeloppet.⁵ Tidpunkten för återbetalning kan förskjutas i tiden om det krävs en utredning för att fastställa rätten till återbetalning av mervärdesskatten. I en sådan situation där varaktigheten av utredningen överstiger den tid som krävs för att genomföra den har den beskattningsbara personen även rätt till ränta.⁶

⁴ Se, senast, dom av den 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punkterna 18-22 och där angiven rättspraxis).

⁵ Ibidem, punkt 23.

⁶ Ibidem, punkt 24.

14. Liknande regler, det vill säga skyldigheten att återbetala skatter och avgifter, jämte ränta, är tillämpliga på skatt som har påförts i strid med unionsrätten.⁷ Detta gäller även skatt som, liksom i förevarande mål, visserligen har påförts i enlighet med unionsrätten, men beslutet att vägra återbetalning av skatten står i strid med unionsrätten.

15. Jag anser således att det är utrett att Nidera enligt artikel 183 i direktiv 2006/112 med hänsyn till principen om skatteneutralitet har rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen jämte ränta, beräknad från den frist för återbetalning av skatten som fastställs i litauisk lagstiftning efter det att skatteutredningen avslutats.⁸ Den litauiska skattemyndigheten antog således den 19 mars 2009 felaktigt i strid med unionsrätten beslutet att vägra att återbetala skatten.

16. Den hänskjutande domstolen har inte ifrågasatt denna rättighet principiellt, men vill få klarhet i huruvida det under de särskilda förhållandena i målet vid den nationella domstolen - då det långa dröjsmålet med återbetalning av skatten ledde till att den beskattningsbara personen fick rätt till räntebelopp som var mycket stora i förhållande till skuldbeloppet och som potentiellt gick utöver den förlust som den beskattningsbara personen faktiskt orsakats till följd av att skatten inte återbetalats - finns en möjlighet att begränsa detta räntebelopp genom ett domstolsavgörande.

Principerna om likvärdighet och effektivitet

17. I enlighet med principen om processuell autonomi fastställs i medlemsstatens lagstiftning reglerna för återbetalning av för mycket inbetald eller rättsstridigt uppburen skatt, inbegripet eventuell ränta. Dessa regler måste emellertid vara förenliga med principerna om likvärdighet och effektivitet.⁹

Likvärdighetsprincipen

18. Enligt likvärdighetsprincipen krävs att bestämmelser om återbetalning som den beskattningsbara personen har rätt till enligt unionsrätten, inte är mindre fördelaktiga än bestämmelser om liknande rättigheter som följer av den nationella rätten.

19. Av de bestämmelser i litauisk rätt som anförts i begäran om förhandsavgörande framgår enligt min mening inte klart att domstolar har befogenhet att begränsa den ränta som utbetalats till den beskattningsbara personen på grund av dröjsmål vid återbetalningen av mervärdesskatt, i förhållande till det räntebelopp som följer av lagstiftningen. Den hänskjutande domstolens beslut innehåller inte heller några uppgifter om de litauiska domstolarnas praxis i detta avseende. Det är därför svårt att bedöma om en begränsning av räntan vid återbetalning av skatt enligt unionsrätten utgör behandling som är mindre gynnsam i förhållande till reglerna om återbetalning av skatt enligt nationell rätt.

⁷ Se, senast, dom av den 30 juni 2016, Toma och Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

⁸ Frågan från och med vilken tidpunkt den ränta som det rör sig om i tvisten i målet vid den nationella domstolen ska beräknas är inte föremål för begäran om förhandsavgörande. Det ska enbart erinras om att den nationella domstolen i första instans fann att ränta ska beräknas från och med den 17 februari 2009. Det bör emellertid framhållas att den underlåtna återbetalningen av den aktuella skatten, tvärtmot vad den litauiska skattemyndigheten hävdar, redan från början stred mot unionsrätten och inte först vid den tidpunkt då domstolen meddelade dom av den 21 september 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627). Domar som meddelats av EU-domstolen inom ramen för en begäran om förhandsavgörande är således deklaratoriska och fastställer den tolkning som ska göras av unionens bestämmelser från och med den dag då de träder i kraft (se särskilt dom av den 27 mars 1980, Denavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, punkt 16, dom av den 19 oktober 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, punkt 33, dom av den 14 april 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punkt 53). I undantagsfall är det visserligen en begränsning i tiden av domens verkan möjlig (se dom av den 14 april 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punkt 54), tribunalen gjorde emellertid inte detta med avseende på domen av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

⁹ Se, senast, dom av den 30 juli 2016, Toma och Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

20. Det ankommer slutligen på den hänskjutande domstolen att avgöra om likvärdighetsprincipen har iakttagits. Jag anser emellertid att om det inte finns några klara bestämmelser i den litauiska lagstiftningen som ger domstolarna befogenhet att begränsa räntan och om det inte heller finns någon fast rättspraxis från domstolen enligt vilken ett sådant agerande av domstolarna i förhållande till återbetalning av skatt enligt nationell rätt ska sanktioneras, står en begränsning av den ränta som ska betalas med anledning av skatt som ska återbetalas enligt unionsrätten, särskilt om denna har prejudicerande karaktär, i strid med likvärdighetsprincipen. Om den hänskjutande domstolen finner att det förhåller sig på så sätt, är detta i sig enligt min mening tillräckligt för att besvara tolkningsfrågan jakande.

Effektivitetsprincipen

21. Enligt effektivitetsprincipen krävs i sin tur att reglerna i den nationella rätten om väckande av talan inte leder till att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten. För att kunna besvara frågan huruvida det är möjligt att begränsa den ränta som den beskattningsbara personen ska erhålla på grund av dröjsmål vid återbetalning av den för mycket inbetalda skatten i enlighet med effektivitetsprincipen krävs en mer omfattande bedömning.

22. Såsom framgår av ovan anförd rättspraxis har en beskattningsbar person enligt artikel 183 i direktiv 2006/112 rätt till återbetalning av skatt som betalats i en sådan situation där skattebeloppet överstiger det belopp som personen har rätt att dra av. Detta följer av systemet för mervärdesskatt, vilken ska belasta konsumtion av varor eller tjänster men inte drabba de ekonomiska aktörerna. Av detta system följer den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen för beskattningsbara personer.

23. Återbetalning av skatt bör ske inom en rimlig tid som fastställs i medlemsstaternas nationella bestämmelser. Överskridandet av en rimlig tidsfrist för återbetalning bör leda till att den beskattningsbara personen erhåller ersättning för den skada som han orsakats till följd därav, så att han inte behöver bära den därmed sammanhängande ekonomiska risken.¹⁰

24. De förluster som den beskattningsbara personen kan orsakas med anledning av dröjsmål vid återbetalningen av skatt kan variera. De uppkommer framför allt genom att det blir omöjligt att förfoga över medel som under normala förhållanden, det vill säga i de fall där återbetalning sker inom den föreskrivna fristen, skulle stå till personens förfogande, men som förblir "frysta" på skattemyndighetens konto.

25. Det är inte lätt att göra en exakt beräkning av den här typen av förluster, eftersom de huvudsakligen avser utebliven vinst (*lucrum cessans*), som den beskattningsbara personen kunnat uppnå genom investering av medel, oavsett om detta sker inom ramen för dess verksamhet eller i finansiella instrument. I detta sammanhang uppkommer således svårigheter som är typiska för beräkningen av framtida intäkter som till sin natur är osäkra och inte ovillkorade.

26. Av den anledningen har utbetalning av ränta som utgör en form av schablonmässig ersättning allmänt godkänts som en form av kompensation för denna typ av förluster. En sådan form av kompensation möjliggör för borgenärer (i förevarande fall den beskattningsbara personen) att erhålla rimlig ersättning, utan att en mycket svår bevisföring avseende den förlust som faktiskt orsakats är nödvändig, och medför ingen skyldighet för gäldenärer att betala potentiellt mycket stora belopp som är svåra att förutse.

¹⁰ Se dom av den 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punkterna 20 och 22 och där angiven rättspraxis).

27. Dröjsmålsräntan har även ytterligare en funktion. Den utgör en sanktion som ska förmå gäldenären att betala det belopp som ska betalas till borgenären inom den föreskrivna fristen, i annat fall utgår ränta. Jag anser emellertid att i en sådan situation där staten är gäldenär och den beskattningsbara personen borgenär leder de båda parternas ojämlika ekonomiska kapacitet till att räntans funktion som kompensation blir avgörande. En enskild fordran som en konkret beskattningsbar person har gentemot staten är visserligen av ringa betydelse för statsbudgeten, men är i allmänhet betydande för den beskattningsbara personens budget och kan ibland även påverka dess likviditet.

28. Dröjsmålsränta fastställs i allmänhet i nivå med den genomsnittliga kostnaden för anskaffande av pengar på bankmarknaden. Ersättning i form av ränta har dessutom ytterligare den fördelen att den möjliggör för borgenären att få tillgång till de medel som behövs i form av banklån med den garantin att vederbörande kommer att återfå ett belopp som i stort sett motsvarar de kostnader som lånet orsakat i form av ränta på grund av återbetalning.

29. Dröjsmålsräntan fastställs i allmänhet i bestämmelserna i medlemsstatens nationella lag. Ur unionsrättens synvinkel ska medlemsstaterna, såvida inte räntan fastställts till en onormalt låg nivå, vilket står i strid med effektivitetsprincipen, fritt fastställa den ränta som ska betalas i deras nationella lagstiftning inom ramen för deras processuella autonomi. En sålunda fastställd ränta möjliggör såväl för borgenärer som för gäldenärer att exakt förutse omfattningen av deras framtida rättigheter eller på motsvarande sätt deras ekonomiska skyldigheter. Detta säkerställer således att rättssäkerheten upprätthålls.

30. Om den beskattningsbara personens rätt att erhålla återbetalning av för mycket inbetald skatt inom en rimlig tid, och för det fall att den rimliga fristen överskrids även en rätt till ersättning av de förluster som orsakats på grund av dröjsmål vid återbetalning av skatten, således följer av artikel 183 i direktiv 2006/112 jämförd med principen om skatteneutralitet medför detta enligt min mening en rätt att erhålla dröjsmålsränta vid återbetalning av skatt upp till de belopp som fastställs i den nationella lagstiftningen i den berörda medlemsstaten. En begränsning av rätten att erhålla ränta ska dessutom anses stå i strid med effektivitetsprincipen, eftersom den innebär att det blir omöjligt eller i vart fall orimligt svårt att utöva en rättighet som följer av unionsrätten, som består i en rätt till ersättning för en förlust som uppkommit på grund av dröjsmål vid återbetalning av skatt. En sådan begränsning står dessutom i strid med rättssäkerhetsprincipen och principen om berättigade förväntningar, eftersom den beskattningsbara personen som i den situationen är skattemyndighetens borgenär har berättigade förväntningar på att erhålla den ränta som föreskrivs i lagstiftningen. En begränsning av rätten att erhålla ränta vore enbart möjlig i särskilda situationer när dröjsmålet vid återbetalningen av skatt uppkommit av skäl som kan hänföras till den beskattningsbara personen. Detta är emellertid inte fallet i förevarande mål.

31. Enligt min mening ska även begränsningen av domstolens möjlighet att begränsa den ränta som ska betalas till den beskattningsbara personen anses stå i strid med effektivitetsprincipen i de fall där ett betydande dröjsmål vid återbetalningen av skatt som inte är hänförligt till den beskattningsbara personen har medfört att den får rätt erhålla ett räntebelopp som är särskilt stort i förhållande till skuldbeloppet vilket överskrider en potentiell faktisk skada som den beskattningsbara personen orsakats på grund av dröjsmål vid återbetalningen av skatt.

32. En sådan begränsning av den ränta som ska betalas förutsätter oundvikligen att den beskattningsbara personen visar omfattningen av den skada som faktiska orsakats honom.¹¹ Såsom anförts ovan är en sådan bevisning särskild svår, eftersom det rör sig om förluster i form av intäkter som inte genererats och som till sin natur således är svåra att beräkna exakt och svåra att styrka. Kravet på en sådan bevisning skulle således göra det orimligt svårt och i många fall troligen omöjligt

¹¹ Det ska erinras om att det i den litauiska lagstiftningen saknas exakta bestämmelser som fastställer regler för domstolens minskning av ränta och det är svårt att föreställa sig att domstolen begränsar räntan på ett helt godtyckligt sätt, utan att beakta de förluster som den beskattningsbara personen faktiskt orsakats.

för den beskattningsbara personen att utöva rätten att erhålla återbetalning av skatt och ersättning på grund av eventuellt dröjsmål vid återbetalningen. De svårigheter som uppkommer i samband med ett sådant förfarande för fastställande av ersättning på grund av dröjsmål framgår tydligast om det jämförs med ett mycket enkelt system för betalning av en på förhand fastställd dröjsmålsränta.

33. Såsom den hänskjutande domstolen påpekat kan räntan i vissa fall visserligen överskrida den skada som den beskattningsbara personen faktiskt har orsakats. Detta är emellertid ett normalt fenomen som sammanhänger med tillämpningen av en schablonmässig ersättning som till sin natur återspeglar en ungefärlig och statistiskt sannorlik förlust som en beskattningsbar person kan orsakas och inte den förlust som faktiskt har uppkommit. En ersättning i form av ränta kan i konkreta fall överstiga eller understiga den faktiska förlusten, men detta berättigar enligt min mening inte en underlåtenhet att tillämpa den.

34. I särskilda situationer, till exempel när ett dröjsmål vid betalning av en skuld leder till att borgenären går i konkurs, kan denne (eller dess rättsliga efterträdare) göra gällande högre ersättning än dröjsmålsräntan. Detta gäller även förhållandet mellan stat och beskattningsbara personer. Ett sådant beslut är emellertid enbart beroende av borgenärens vilja. Möjligheten att göra gällande en ersättning som överstiger räntan innebär emellertid inte att borgenären förlorar den garanti som räntan utgör.

35. Motsvarande gäller i fråga om förhållandet mellan räntebeloppet och skuldbeloppet. Räntebeloppet är beroende av skuldbeloppet och längden av dröjsmålet vid återbetalningen av skatt. Om dröjsmålet var särskilt omfattande kan räntebeloppet närma sig eller till och med överstiga skuldbeloppet. Detta visar emellertid enbart på att dröjsmålet är omfattande. Till grund för institutionen dröjsmålsränta ligger antagandet att om borgenären under hela den period då dröjsmål vid betalning av skulden varade förfogade över de medel som personen har rätt till, så hade denna därigenom kunnat generera intäkter, vars sammanlagda ackumulerade belopp skulle vara en funktion av tiden och även kunna motsvara eller överskrida det belopp som ursprungligen investerats. Det motsvarande belopp som den beskattningsbara personen erhåller i form av ränta medför således ingen obehörig vinning, utan enbart ersättning på grund av avsaknaden av en möjlighet att generera intäkter som orsakats av dröjsmål vid återbetalningen av skuldbeloppet.

36. Slutligen ska det erinras om att medlemsstaterna inom ramen för deras processuella autonomi ska fastställa räntan på grund av dröjsmål, vilka innefattar dröjsmål vid återbetalning av för mycket inbetald skatt. Om medlemsstaten således finner att den ränta som fastställs i den nationella rätten överskrider en skälig ersättning för den skada som uppkommit till följd av dröjsmål, har den möjlighet att begränsa den med stöd av lag. Till dess att en sådan lagstadgad begränsning inte sker har beskattningsbara personer som härleder sin rätt till återbetalning av skatt ur unionsrätten rätt att erhålla den ränta som följer av tillämpliga bestämmelser.

Anmärkningar avseende den litauiska regeringens argument

37. Den litauiska regeringen har i sitt yttrande i förevarande mål även åberopat argumentet att den ränta som föreskrivs i den litauiska lagstiftningen på grund av dröjsmål vid återbetalningen av skatt inte utgör ersättning för den skada som den beskattningsbara personen lidit på grund av dröjsmål vid återbetalning av skatt, utan enbart har straffrättslig karaktär och avser att förmå skattemyndigheterna att fullgöra sin skyldighet att återbetala skatten så snabbt som möjligt. Den litauiska regeringen har åberopat den omständigheten att räntan har fastställts till samma nivå som den straffränta som en beskattningsbar person ska betala på grund av dröjsmål vid betalning av skatt som är dubbelt så hög som den räntesats som tillämpas i förhållanden mellan enskilda. Den litauiska regeringen anser därför att den räntesats som är av ersättningskaraktär först måste fastställas av den hänskjutande domstolen i målet vid den nationella domstolen.

38. Denna argumentation övertygar mig inte av flera skäl.

39. För det första framgår det varken av de uppgifter som lämnats i begäran om förhandsavgörande eller av parternas yttrande att det finns någon som helst rättspraxis avseende fastställande av kompensationsrantesatser i stället för den ratesats som föreskrivs i den litauiska lagstiftningen för dröjsmål vid återbetalningen av skatt. Den litauiska regeringens ombud bekräftade dessutom under förhandlingen att förevarande mål såvitt han vet är av prejudicerande karaktär. I andra fall, till exempel när återbetalning av skatten enbart sker enligt nationell rätt, ska beskattningsbara personer således erhålla den ränta som föreskrivs i lag. Tillämpningen i förevarande mål av den teori som den litauiska regeringen förespråkar skulle dessutom innebära att ett yrkande som grundas på unionsrätten skulle behandlas mindre förmånligt, vilket skulle stå i strid med likvärdighetsprincipen och enbart av det skälet vara uteslutet.¹²

40. För det andra har dröjsmålsränta normalt sett, såsom redan anförts,¹³ såväl en ersättningsfunktion som en strafffunktion, i förhållandet mellan staten och beskattningsbara personer skiljer sig betydelsen av dessa två funktioner. I de fall där den beskattningsbara personen agerar som gäldenär är räntans straffrättsliga funktion av större betydelse, eftersom de förluster som uppkommer i statsbudgeten med anledning av att en enskild beskattningsbar person inte betalar skatt är förhållandevis små. Det förhåller sig emellertid annorlunda i den motsatta situationen när staten är den beskattningsbara personens gäldenär till följd av skyldigheten att återbetala skatt. I ett sådant fall är effektiviteten av räntans strafffunktion för det mesta relativt begränsad, medan dess ersättningsfunktion står i förgrunden, eftersom de förluster som uppkommer för den beskattningsbara personen med anledning av dröjsmål vid återbetalningen av skatten potentiellt sett kan vara av stor betydelse i förhållande till personens totala finansiella tillgångar. Jag kan således inte godta den litauiska regeringens påstående att ränta som staten ska betala till den beskattningsbara personen på grund av dröjsmål vid återbetalningen av för mycket inbetald skatt fyller samma, uteslutande eller huvudsakliga strafffunktion som dröjsmålsränta vid den beskattningsbara personens betalning av skatten. Den omständigheten att denna ränta fastställts till samma nivå är ett tekniskt val som den litauiska lagstiftaren gjort.

41. För det tredje innebär den litauiska regeringens påstående att den litauiska lagstiftningen inte fastställer den ränta som ska betalas till beskattningsbara personer som har rätt till ränta med anledning av dröjsmål vid återbetalningen av skatten. I sådana fall där återbetalningen sker enligt unionsrätten skulle detta emellertid stå i strid med ovan anförd rättspraxis¹⁴ och effektivitetsprincipen. Rätten till återbetalning av skatt jämte ränta med anledning av dröjsmål innebär inte enbart att det föreligger en rätt eller förväntningar på att eventuellt erhålla ett sådant räntebelopp som domstolen fastställer i förfarandet, utan en rätt att erhålla ett räntebelopp som är känt på förhand, som fastställs a priori i lag. Det verkar emellertid som om den litauiska regeringen har överskattat det utrymme för skönsmässig bedömning som tillkommer medlemsstaterna vid fastställandet av principer om återbetalning av för mycket inbetald mervärdesskatt. I artikel 183 första stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs visserligen att medlemsstaterna ska fastställa de villkor på vilka återbetalningen av för mycket inbetald mervärdesskatt ska ske, men det sätt på vilket dessa villkor ska fastställas måste uppfylla vissa minimikriterier avseende förutsebarhet och rättssäkerhet. Detsamma gäller med avseende på det räntebelopp till vilket den beskattningsbara personen har rätt på grund av dröjsmål vid återbetalning av skatt, eftersom rätten att erhålla dröjsmålsränta är en del av rätten till återbetalning av för mycket inbetald skatt. Fastställande av villkor för återbetalning, bland annat räntebeloppet, kan således inte, såsom den litauiska regeringen önskar, ske ad hoc genom domstolsbeslut i vissa fall avseende konkreta beskattningsbara personer. Ett sådant system står enligt min mening i strid med effektivitetsprincipen, eftersom säkerheten i fråga om omfattningen av de rättigheter som följer av unionsrätten och skyddet för berättigade förväntningar i detta avseende utgör en oundgänglig faktor vid utövandet av dessa rättigheter.

¹² Se ovan punkt 20.

¹³ Se ovan punkt 27.

¹⁴ Se ovan punkterna 13 och 14.

42. Den litauiska regeringen föreslår slutligen att dröjsmålsräntan vid återbetalningen av skatt som föreskrivs i den litauiska lagstiftningen kan begränsas genom att den begränsas till en enda del av räntesatsen, det vill säga till genomsnittsräntorna på statsobligationer.

43. Bortsett från problemet att en sådan lösning troligen står i strid med likvärdighetsprincipen, är räntan på statsobligationer, som är ett finansinstrument som anses vara särskilt säkert, mycket låg, betydligt lägre än genomsnittsräntorna på utlåning på bankmarknaden. Dröjsmålsränta vid återbetalning av skatt till ett belopp som är begränsat till genomsnittsräntan på statsobligationer fyller således enligt min mening inte sin ersättningsfunktion, eftersom den inte ens gör det möjligt att ersätta de kostnader som uppkommer i samband med anskaffande av de medel som saknas på bankmarknaden. Sådana räntor skulle således inte fylla en ersättningsfunktion avseende den skada som den beskattningsbara personen orsakats på grund av dröjsmål vid återbetalningen av skatten och skulle delvis övervälta den ekonomiska risk som dröjsmålet innebär på honom. Det står således i strid med effektivitetsprincipen att fastställa räntan till en så låg nivå.

Sammanfattning

44. Sammanfattningsvis anser jag att det enligt artikel 183 i direktiv 2006/112, med hänsyn till principen om skatteneutralitet samt likvärdighets- och effektivitetsprincipen, krävs att den beskattningsbara personen, om skattemyndigheten inte iakttar den rimliga tid för återbetalning av för mycket inbetald mervärdesskatt som föreskrivs i den nationella lagstiftningen, ska återbetalas denna skatt jämte den ränta som föreskrivs i de tillämpliga nationella bestämmelserna, såvida dröjsmålet vid återbetalningen av skatt inte är hänförligt till den beskattningsbara personens agerande.

Förslag till avgörande

45. Mot denna bakgrund ska den tolkningsfråga som Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) har ställt besvaras på följande sätt:

Artikel 183 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den med hänsyn till principen om skatteneutralitet utgör hinder mot en begränsning av det räntebelopp som ska betalas till den beskattningsbara personen på grund av dröjsmål vid återbetalningen av för mycket inbetald mervärdesskatt i förhållande till det belopp som personen skulle haft rätt till enligt allmänna regler, såvida dröjsmålet inte är hänförligt till den beskattningsbara personens agerande.