



Datum van inontvangstneming : 21/08/2016

**Zaak C-387/16**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

12 juli 2016

**Verwijzende rechter:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litouwen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

5 juli 2016

**Appelante en verweerster in eerste aanleg:**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

**Geïntimeerde en verzoekster in eerste aanleg:**

Nidera B.V.

---

**LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS**

**(Hoogste bestuursrechtelijke instantie van Litouwen)**

**BESCHIKKING**

van 5 juli 2016

Vilnius

Deze kamer van de hoogste bestuursrechtelijke instantie van Litouwen [OMISSIS] heeft in hoger beroep kennis genomen van de bestuursrechtelijke zaak die betrekking heeft op het beroep dat was ingesteld door [OMISSIS] de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (onder het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen ressorterende nationale belastinginspectie) tegen de uitspraak van de Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionale bestuursrechter te Vilnius) van 26 januari 2016 in de bestuursrechtelijke zaak betreffende het door verzoekster in eerste aanleg, Nidera B.V., tegen verweerster in eerste aanleg, de onder het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen ressorterende nationale belastinginspectie,

ingestelde beroep tot nietigverklaring van besluiten, in welke zaak de Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (belastinginspectie van het district Vilnius) heeft geïntervenieerd als belanghebbende derde partij.

Deze kamer

**heeft het volgende vastgesteld:**

I.

- 1 Verzoekster, Nidera B.V. (hierna ook: „verzoekster”), verzocht de regionale bestuursrechter te Vilnius om nietigverklaring van besluit nr. 69-131 van de onder het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen ressorterende nationale belastinginspectie (hierna ook: „verweerster” of „Inspectie”) van 2 oktober 2013 en om wijziging van besluit nr. 258856 van de nationale belastinginspectie van het district Vilnius („NBI district Vilnius”) van 11 augustus 2011 tot terugbetaling (verrekening) van te veel betaalde belasting (btw-overschot), opdat werd gelast tot terugbetaling aan haar van een bedrag van 3 864 706,66 LTL uit hoofde van rente (in het verzoekschrift en het gewijzigd verzoekschrift werd het resterende verschuldigde bedrag, dat wil zeggen het bedrag aan rente dat de belastingadministratie had geweigerd te erkennen, berekend op 3 649 804,39 LTL).

II.

- 2 Bij beslissing van 26 januari 2016 heeft de regionale bestuursrechter te Vilnius het beroep van verzoekster Nidera B.V. ten dele toegewezen. De bestuursrechter verklaarde besluit nr. 69 131 van verweerster van 2 oktober 2013 en besluit nr. 258856 van de NBI district Vilnius van 11 augustus 2011 nietig en gelastte laatstgenoemde om rente te berekenen over de te veel betaalde en niet tijdig terugbetaalde btw – ten bedrage van 11 743 259 LTL – ten behoeve van verzoekster, over de periode van 17 februari 2009 tot en met 22 december 2010, en een besluit te nemen over de betaling van de aldus berekende rente.

III.

- 3 Met haar hoger beroep verzoekt verweerster [OMISSIS] om nietigverklaring van de beslissing van de regionale bestuursrechter te Vilnius van 26 januari 2016 en om bevestiging van de besluiten van de centrale belastingadministratie (de Inspectie) en de lokale belastingadministratie (de NBI district Vilnius).

Deze kamer

**[Or. 2]**

oordeelt als volgt:

## IV.

- 4 De in de onderhavige zaak gerezen vraag van uitlegging en toepassing van het EU-recht rechtvaardigt dat het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof van Justitie”) wordt verzocht om een prejudiciële beslissing (artikel 4, lid 3, van de Administracinių bylų teisenos įstatymas (Litouwse wet inzake bestuursrechtelijke procedures).
- 5 Het onderhavige geding heeft in wezen betrekking op de periode waarover rente moet worden betaald nadat is vastgesteld dat de belastingadministratie ten onrechte heeft geweigerd verzoekster toe te staan als voorbelasting betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) in aftrek te brengen en ten onrechte heeft geweigerd die btw terug te betalen.
- 6 Tussen februari en mei 2008 kocht verzoekster, een in Nederland gevestigde onderneming, in Litouwen tarwe van leveranciers van agrarische producten. Het totale bedrag van de door die leveranciers gefactureerde btw bedroeg 11 743 259 LTL en verzoekster betaalde dat bedrag samen met de prijs van de verworven goederen. Daarna heeft verzoekster, in de loop van periode februari-mei 2008, (al) die tarwe uitgevoerd naar derde landen, te weten Algerije en Turkije, waarbij zij het in het Litouwse nationale recht voorziene nultarief voor de btw toepaste.

*Feiten en kern van het geding*

- 7 Nadat zij hiertoe op 14 juli 2008 een verzoek had ingediend, werd verzoekster op 12 augustus 2008 voor btw-doeleinden als belastingplichtige in Litouwen geregistreerd. In haar btw-aangifte over de periode van 12 tot en met 31 augustus 2008 heeft zij bovengenoemde voorbelasting aangegeven en op 29 september 2008 verzocht zij om terugbetaling van dat bedrag uit de staatsbegroting.
- 8 Bij besluit [OMISSIS] van 19 maart 2009 houdende goedkeuring van het belastingcontrole rapport, weigerde de NBI district Vilnius verzoekster het recht te verlenen op aftrek van die btw en haar de betaalde bedragen terug te betalen. Dat besluit werd in wezen genomen nadat was vastgesteld dat verzoekster gedurende de periode van de betrokken leveringen niet voor btw-doeleinden als belastingplichtige in Litouwen was geregistreerd en derhalve, overeenkomstig de destijds geldende nationale wettelijke bepalingen geen recht kon uitoefenen op aftrek (of niet kon verzoeken om terugbetaling) van de betrokken belasting. Toen het geschil over dat besluit van de lokale belastingadministratie werd voorgelegd aan de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (belastinggeschillencommissie van de republiek Litouwen; hierna: „belastinggeschillencommissie”), besloot laatstgenoemde, bij besluit van 21 september 2009, het Hof van Justitie te verzoeken om een prejudiciële beslissing. De belastinggeschillencommissie heeft vervolgens, op basis van de uitlegging door het Hof van Justitie in zijn arrest van 21 oktober 2010, Nidera (C-385/09, EU:C:2010:627), bij besluit nr. S-316 (7-255/2009) van 24 november

- 2010, erkend dat verzoekster recht had op btw-aftrek en gelaste de belastingadministratie tot terugbetaling van bovengenoemde bedragen aan verzoekster. Ter uitvoering van dat besluit betaalde de Inspectie op 22 december 2010 een bedrag van 11 743 259 LTL aan te veel betaalde btw terug aan verzoekster.
- 9 Op 11 juni 2011 verzocht verzoekster de NBI district Vilnius om betaling van de rente die was verschuldigd wegens de ongerechtvaardigde weigering tot terugbetaling van de te veel betaalde btw.
  - 10 Bij brief [OMISSIS] van 15 juni 2011 deelde de lokale belastingadministratie verzoekster mee dat zij bereid was rente te betalen, maar enkel over de periode vanaf de datum van uitspraak van het relevante arrest van het Hof van Justitie (21 oktober 2010) tot de datum van terugbetaling aan verzoekster van het te veel betaalde, hetgeen in totaal neerkwam op een bedrag van 214 902,27 LTL. Overeenkomstig besluit nr. 258856 van de NBI District Vilnius van 11 augustus 2011 tot terugbetaling (verrekening) van te veel betaalde belasting (btw-overschot), werd op 16 augustus 2011 aan verzoekster een bedrag betaald van 214 902,27 LTL uit hoofde van rente in verband met de te late terugbetaling van te veel betaalde btw.
  - 11 Verzoekster maakte tegen dit besluit van de NBI District Vilnius bezwaar bij de Inspectie, die het bezwaar van verzoekster bij besluit van 2 oktober 2013 verwierp, na te hebben vastgesteld dat de belastingadministratie vóór de uitspraak van het bovengenoemde arrest van het Hof van Justitie geen juridische basis had voor een andere uitlegging van de nationale wettelijke bepalingen die een belastingplichtige het recht ontzegden op aftrek van btw met betrekking tot goederen die waren verworven en verkocht binnen de context van zijn belastbare activiteiten vóór de datum van zijn registratie als belastingplichtige voor btw-doeleinden, en dat, bijgevolg, de aanvang van de verplichting tot terugbetaling van te veel betaalde btw moest worden gekoppeld aan dat arrest van het Hof van Justitie. **[Or. 3]**
  - 12 Verzoekster was het niet eens met dat besluit van de Inspectie en stelde beroep in bij de regionale bestuursrechter te Vilnius, waarbij zij met name aanvoerde dat de in de onderhavige zaak verschuldigde rente had moeten worden berekend vanaf het begin van het belastingonderzoek (dat wil zeggen vanaf 21 november 2008) tot aan de datum waarop de te veel betaalde btw was terugbetaald, dat wil zeggen 22 december 2010.
  - 13 Bij vonnis van 26 januari 2016 heeft de regionale bestuursrechter te Vilnius verzoeksters beroep gedeeltelijk toegewezen en de NBI District Vilnius gelast tot berekening en betaling van rente aan verzoekster over de periode vanaf 17 februari 2009 tot en met tot en met 22 december 2010. Verweester was het niet eens met de uitspraak van de rechter in eerste aanleg en stelde hoger beroep in bij de hoogste bestuursrechtelijke instantie van Litouwen.

- 14 Derhalve gaat in de onderhavige zaak het geschil in wezen om de vraag vanaf welk tijdstip rente moet worden berekend over de te late terugbetaling van (te veel betaalde) btw: verzoekster noemt de datum van 21 november 2008, dat wil zeggen de datum van aanvang van het belastingonderzoek in verband met haar verzoek om terugbetaling van de te veel betaalde btw (aftrekbare btw), terwijl verweerster de datum van 21 oktober 2010 noemt, dat wil zeggen de datum van uitspraak van het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Nidera (C-386/09, EU:C:2010:627).
- 15 Artikel 91, lid 10, van de Litouwse wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, zoals gewijzigd bij wet nr. IX-751 van 5 maart 2002) die relevant is voor de aan de orde zijnde rechtsbetrekking, bepaalt dat te veel betaalde btw moet worden terugbetaald volgens de procedure en binnen de termijnen bepaald in de Litouwse wet op de belastingadministratie (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas; hierna: „wet op de belastingadministratie”).

*Kwalificatie van de aan de orde zijnde rechtsbetrekking naar national recht*

- 16 Artikel 87, lid 5 van de wet op de belastingadministratie (zoals gewijzigd bij wet nr. X-1249 van 3 juli 2007) bepaalt dat „door de belastingbetaler te veel betaalde [b]elastingbedragen die resteren nadat deze bedragen zijn gecrediteerd met betalingsachterstanden, op verzoek van de belastingbetaler worden terugbetaald”.
- 17 In artikel 87, lid 6, (zoals gewijzigd bij wet nr. X-1249 van 3 juli 2007) wordt bepaald dat „[d]e belastingadministratie volgens de procedure en binnen de termijnen bepaald in [de wet op de belastingadministratie] kan nagaan of het verzoek van de belastingbetaler tot terugbetaling van te veel betaalde belasting gegrond is. [OMISSIS] Wanneer een belastingonderzoek wordt uitgevoerd met het oog op terugbetaling van belasting, dient dit onderzoek aan te vangen binnen vijf dagen na het verstrijken van de in lid 7, punt 1, van dit artikel gestelde termijn”.
- 18 Artikel 87, lid 7, van de wet op de belastingadministratie (zoals gewijzigd bij wet nr. X-1249 van 3 juli 2007), waarnaar de zojuist aangehaalde bepaling verwijst, bepaalt:

„[...] de belastingadministratie zal de te veel betaalde belasting als volgt terugbetalen:

- 1) de te veel betaalde belasting wordt terugbetaald binnen 30 dagen na de ontvangst van een schriftelijk verzoek om terugbetaling. In gevallen waarin de belastingadministratie de belastingbetaler verzoekt om aanvullende documenten, wordt de termijn van 30 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 terugbetaling van te veel betaalde belasting of waarin kwesties die verband houden met de terugbetaling van te veel betaalde belasting integraal deel uitmaken van het door de belastingadministratie uitgevoerde onderzoek naar de belastingplichtige, geschiedt de terugbetaling van de te veel betaalde belasting uiterlijk binnen een termijn van 20 dagen nadat het besluit van de belastingadministratie waarin de belasting en/of daarmee verband houdende bedragen opnieuw werd/werden berekend en de belastingbetaler wordt gelast deze te betalen (of, indien geen schendingen zijn vastgesteld, een schriftelijke verklaring in die zin), aan de belastingbetaler is meegedeeld.”
- 19 Tot slot wordt in artikel 87, lid 9, van de wet op de belastingadministratie (zoals gewijzigd bij wet nr. IX-2112 van 13 april 2004) bepaald dat „[i]ndien de belastingadministratie de teveel betaalde belasting niet binnen de in lid 7 van dit artikel gestelde termijn terugbetaalt, rente wordt berekend ten gunste van de belastingbetaler tot aan het moment waarop de te veel betaalde belasting is terugbetaald. Het tarief van de rente is gelijk aan dat van de verdragingsrente bij late belastingbetaling”. **[Or. 4]**
- 20 In de onderhavige zaak kan er, met het oog op het verzamelde bewijs en de in dit stadium van de procedure vastgestelde feitelijke omstandigheden, redelijkerwijs van uit worden gegaan dat toepassing van die nationale bepalingen tot de conclusie leidt dat de aan verzoekster verschuldigde rente moet worden berekend vanaf 9 april 2009, dat wil zeggen 20 dagen na het besluit van de NBI district Vilnius van 19 maart 2009 houdende goedkeuring van het belastingcontrole rapport.
- 21 Het onderhavige geding heeft evenwel betrekking op rente over de te late terugbetaling van btw, dat wil zeggen op compensatie voor het feit dat de belastingplichtige (verzoekster) haar recht op btw-aftrek niet tijdig heeft kunnen uitoefenen, alsmede voor de daarmee verbonden last die op haar drukte. Derhalve zijn richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) en aan de daarmee samenhangende rechtspraak van het Hof van Justitie, relevant.
- Toepasselijk Unierecht en daarmee samenhangende rechtspraak van het Hof van Justitie*
- 22 Artikel 183, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt dat „indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, de lidstaten hetzij het overschot kunnen doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot kunnen teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling”.

- 23 In de context van het onderhavige geding zij met name gewezen op het arrest van het Hof van Justitie van 24 oktober 2013, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686), waarin het Hof, in punt 23, erop wijst dat wanneer het btw-overschot niet binnen een redelijke termijn aan de belastingplichtige wordt teruggegeven, het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel verlangt dat het financiële verlies dat de belastingplichtige lijdt ten gevolge van het feit dat hij niet over de betrokken geldsommen kan beschikken, moet worden gecompenseerd door de betaling van vertragingsrente. Een berekening van de door de schatkist verschuldigde rente die niet uitgaat van de dag waarop het btw-overschot overeenkomstig de btw-richtlijn normaal gesproken had moeten worden gerestitueerd, is in beginsel in strijd met de vereisten van artikel 183 van deze richtlijn. Belang moet ook worden toegekend aan het arrest van het Hof van Justitie van 12 mei 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298) waarin, in punt 2 van het dictum, onder meer wordt verklaard dat artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke de normale termijn voor teruggave van het btw-overschot, na afloop waarvan vertragingsrente over het terug te geven bedrag verschuldigd is, wordt verlengd ingeval een belastingcontrole wordt ingesteld, aangezien deze verlenging tot gevolg heeft dat deze rente pas verschuldigd is na beëindiging van deze controle. Ook zij erop gewezen dat het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft erkend dat het niet in strijd is met die regel wanneer de normale periode waarbinnen de nationale administratie het betrokken bedrag dient terug te betalen door het nationale recht wordt vastgesteld op 45 dagen, te rekenen vanaf het verzoek om terugbetaling van het btw-overschot.
- 24 Uit deze arresten van het Hof van Justitie kan in redelijkheid worden afgeleid dat artikel 87, lid 9, van de wet op de belastingadministratie, voor zover dit de betaling van rente afhankelijk stelt van de voorwaarde van overschrijding van de in lid 7, punt 2, van dat artikel neergelegde termijn, niet voldoet aan de vereisten van artikel 183 van de btw-richtlijn, in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit. Dit suggereert formeel dat in de onderhavige zaak rente over de betrokken te veel betaalde, maar niet tijdig aan verzoekster terugbetaalde btw ten gunste van verzoekster moet worden berekend vanaf het verstrijken van de periode waarnaar wordt verwezen in artikel 87, lid 7, punt 1, van die wet.
- 25 Anderzijds vordert verweerster, onder verwijzing naar de individuele omstandigheden in de onderhavige zaak, in wezen, vermindering van het verschuldigde bedrag aan rente over de niet tijdig terugbetaalde, te veel betaalde btw, hetgeen, om te beginnen, vraagt om een beoordeling van de bevoegdheden van de nationale autoriteiten, inclusief de rechterlijke instanties, om deze renten te verminderen. Dit hangt ook samen met de discretionaire bevoegdheid van de rechter wanneer hij, in het kader van de rechtsbedeling, de gegrondheid en correctheid beoordeelt van het bedrag van de rente die wordt teruggevorderd van de [andere] partij in de procedure, waarbij hij onder meer rekening met de verhouding tussen die rente en de hoogte van het niet terugbetaalde, te veel



betaalde bedrag, de duur van de periode waarin het te veel betaalde bedrag niet was terugbetaald en de redenen daarvoor, alsook de daadwerkelijk door de belastingbetaler geleden verliezen.

- 26 In dit verband zij meteen al opgemerkt dat uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat de lidstaten **[Or. 5]** aan specifieke eisen moeten voldoen wanneer zij uitvoering geven aan het recht op terugbetaling van te veel betaalde btw, dat voortvloeit uit artikel 183 van de btw-richtlijn, uitgelegd tegen de achtergrond van de context en de algemene beginselen inzake btw. Het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia is geheven over de aan hen geleverde goederen en verleende diensten, vormt een basisbeginsel van het bij het Unierecht ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. Dat recht maakt integrerend deel uit van de btw-regeling en kan in beginsel niet worden beperkt. Voornoemd recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie arrest Hof van Justitie van 12 mei 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, punten 30 tot en met 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Voorwaarden voor de terugbetaling van te veel betaalde btw mogen geen afbreuk doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit van het btw-stelsel door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen; dit betekent dat de terugbetaling moet geschieden binnen een redelijke termijn (arrest *Enel Maritsa Iztok 3*, punt 33). Om dezelfde redenen verlangt het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel ook dat wanneer de te veel betaalde btw niet binnen een redelijke termijn aan de belastingplichtige wordt terugbetaald, het financiële verlies dat de belastingplichtige lijdt ten gevolge van het feit dat hij niet over de betrokken geldsommen kan beschikken, wordt gecompenseerd door de betaling van verdragingsrente (zie arrest Hof van Justitie van 24 oktober 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, punt 23). Een berekening van de door de schatkist verschuldigde rente die niet uitgaat van de dag waarop de te veel betaalde btw overeenkomstig de btw-richtlijn normaal gesproken had moeten worden gerestitueerd, is in beginsel in strijd met de vereisten van artikel 183 van de btw-richtlijn (arrest Hof van Justitie van 12 mei 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 51).
- 27 Derhalve volgt uit de Uniewetgeving dat lidstaten niet alleen de te veel betaalde btw (btw-overschot) binnen een redelijke termijn moeten terugbetalen (verrekenen), maar ook dat zij, wanneer die termijn verstreken is, compensatie moeten verschaffen voor het financiële verlies (financieel risico) dat de belastingplichtige lijdt ten gevolge van het feit dat hij niet over de betrokken geldsommen kan beschikken, bijvoorbeeld in de vorm van betaling van een passend bedrag aan rente. Deze kamer merkt evenwel op dat het Hof van Justitie in zijn bovengenoemde arresten in beginsel enkel de vraag heeft onderzocht vanaf welk moment de te betalen rente moet worden berekend.
- 28 In de onderhavige zaak is evenwel onder meer de vraag gerezen naar het recht (de mogelijkheid) van de bevoegde autoriteiten, inclusief de rechterlijke instanties,

om het verschuldigde bedrag aan rente over niet binnen een redelijke termijn terugbetaalde (verrekende), te veel betaalde btw (btw-overschot) te verminderen, dat wil zeggen om het recht te beperken van verzoekster om rente te ontvangen die normaal gesproken zou (moeten) worden betaald ingevolge de hierboven genoemde bepalingen van de wet op de belastingadministratie.

- 29 Wanneer de belastingplichtige tijdelijk niet over een geldbedrag beschikt dat gelijk is aan het btw-overschot, ondervindt hij inderdaad een economisch nadeel, dat kan worden gecompenseerd door betaling van rente, waardoor aldus het beginsel van fiscale neutraliteit wordt nageleefd (arrest van het Hof van Justitie van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 53). Uit de bovengenoemde arresten van het Hof van Justitie volgt voorts dat het recht op deze compensatie (rente) integraal deel uitmaakt van het recht op aftrek van btw, en dat elke beperking van dit recht (met name wat de tijdslimiet betreft) op zichzelf afbreuk kan doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit waarop het gemeenschappelijk btw-stelsel, onder meer, berust. Dit lijkt te impliceren dat het de nationale rechter met name verboden is de terugvorderbare rente (het bedrag ervan) te verminderen door omstandigheden in aanmerking te nemen zoals de reden voor de terugbetaling (verrekening) van de te veel betaalde btw (btw-overschot) (in de onderhavige zaak de genoemde beperking, krachtens het nationale recht, van de aftrek van voorbelasting voor personen die niet voor btw-doeleinden als belastingplichtige zijn ingeschreven), de duur van de vertraging bij de terugbetaling (verrekening), de verhouding tussen het definitieve bedrag aan rente en de hoogte van de niet tijdig terugbetaalde (verrekende), te veel betaalde btw (btw-overschot), de door de belastingplichtige daadwerkelijk gemaakte kosten (economische verliezen) enzovoort.
- 30 Dit standpunt lijkt te worden ondersteund door het feit dat het Hof van Justitie in punt 25 van het arrest van 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686) uitdrukkelijk verklaarde dat de reden waarom het btw-overschot tardief wordt teruggegeven, vanuit het perspectief van de belastingplichtige zonder belang is. Dat standpunt werd weliswaar ingenomen met betrekking tot de vraag vanaf welk tijdstip de verplichting voor de lidstaat om compensatie te verschaffen (rente te betalen) ontstaat, in samenhang waarmee werd verklaard dat er geen relevant verschil is tussen een tardieve teruggave die het gevolg is van het feit dat de betrokken dienst het verzoek niet binnen de vastgestelde termijnen heeft afgehandeld en een tardieve teruggave die resulteert uit de vaststelling van administratieve besluiten die de teruggave onrechtmatig uitsluiten en nadien bij rechterlijke beslissing nietig worden verklaard. Dit kan evenwel ook illustratief zijn voor het standpunt dat rente verschuldigd is over de gehele periode en niet kan worden verminderd, niet alleen niet om redenen die verband houden met de vertraging bij de terugbetaling (verrekening) van te veel betaalde btw [Or. 6] (btw-overschot), maar ook niet in het licht van andere omstandigheden. Elke materiële vermindering van te betalen rente zou in wezen betekenen dat de belastingplichtige niet de rente zou ontvangen die wettelijk is verschuldigd over een bepaalde periode waarin hij niet beschikte over de geldmiddelen waarvan de

terugbetaling – als te veel betaalde btw – was geweigerd. Met andere woorden, het is denkbaar dat het recht op de betrokken rente (het bedrag ervan) niet kan worden beperkt (het bedrag van de verschuldigde rente kan niet worden verminderd) door rekening te houden met omstandigheden die geen verband houden met de handelingen van de betrokken belastingplichtige, aan wie de te veel betaalde btw niet tijdig is terugbetaald.

31 Het doel van die rente, zoals reeds vermeld, is evenwel erin gelegen de belastingbetaler te compenseren voor de verliezen (te compenseren voor de financiële last die drukt op de marktdeelnemer) die zijn geleden door de niet-beschikbaarheid van de betrokken geldmiddelen. Bij belastinggeschillen (zoals in casu), kan deze periode, vanwege de nationale regeling, lang zijn, hetgeen zou kunnen leiden tot een bedrag aan verschuldigde rente dat, in het licht van alle relevante omstandigheden van een individueel geval, als compensatie voor de daadwerkelijk geleden verliezen, als onevenredig hoog zou kunnen worden aangemerkt. Zowel het administratie van de belastingen (artikel 8, lid 3, van de wet op de belastingadministratie) als de rechtsbedeling in belastinggeschillen worden beheerst door de criteria van redelijkheid en billijkheid, die, gelet op de relevante omstandigheden van de betrokken fiscaalrechtelijke verhouding, kunnen leiden tot een vermindering van de toe te kennen rentebedragen. Er moet van uit worden gegaan dat het vereiste om compensatie te verschaffen voor de feitelijke verliezen voortvloeit uit de bepalingen van de btw-richtlijn die op de betrokken rechtsbetrekking van toepassing zijn, zodat de bevoegde nationale autoriteiten mogelijk niet zijn beperkt in hun recht om relevante omstandigheden te beoordelen (onder meer de verhouding tussen de rente en het niet tijdig terugbetaalde, te veel betaalde bedrag, de duur van de periode waarin het te veel betaalde bedrag niet was terugbetaald en de daadwerkelijk door de belastingbetaler geleden verliezen) wanneer zij zich buigen over de vraag of de betrokken rente moet worden verminderd. Wat voorts het doel van rente betreft, dat eveneens wordt benadrukt in de aangehaalde arresten van het Hof van Justitie, lijkt de betrokken bepaling van de btw-richtlijn, binnen de context van de vereisten van fiscale neutraliteit, voor de lidstaten bindend te zijn, teneinde te verzekeren dat belastingplichtigen worden gecompenseerd voor feitelijke, en niet voor hypothetische (potentiële) verliezen. Het is dus mogelijk dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaten, inclusief de rechterlijke instanties, een discretionaire bevoegdheid hebben om de wettelijk toe te kennen rente te verminderen voor zover die rente onevenredig is aan de geleden verliezen.

32 In dit opzicht dient evenwel te worden benadrukt dat, zoals reeds vermeld, hoewel de lidstaten beschikken over een bepaalde speelruimte bij het vaststellen van de voorwaarden voor terugbetaling van het btw-overschot, die voorwaarden geen afbreuk kunnen doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit van het btw-stelsel door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen. De methode van terugbetaling mag voor de belastingplichtige geen enkel financieel risico meebrengen (zie arrest van 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punt 17). Het bedrag van de rente over de te late terugbetaling

(verrekening) van te veel betaalde btw (btw-overschot) en de mogelijkheid dit te verminderen, maken deel uit van die voorwaarden. Derhalve is het, gelet op de doelstellingen van een btw-terugbetaling om, onder meer, elk financieel risico voor de belastingplichtige te vermijden, passend om ervan uit te gaan dat aan de hand van het nationale recht duidelijk en nauwkeurig het rentebedrag moet kunnen worden vastgesteld, dat wil zeggen dat de belastingwetgeving de criteria en de voorwaarden moet vastleggen voor de aanpassing van dat bedrag. Elke andere benadering zou het voor de belastingplichtige onmogelijk maken om vast te stellen op welke voorwaarden welk bedrag aan rente (compensatie) aan hem zal worden betaald als gevolg van de ongerechtvaardigde vertraging van de kant van de overheidsinstanties bij het terugbetalen (verrekenen) van te veel betaalde btw (btw-overschot), of om beslissingen te nemen over andere bronnen voor het financieren van activiteiten (bijvoorbeeld het afsluiten van leningen) enzovoort. De niet-beschikbaarheid van de betrokken geldmiddelen gedurende de desbetreffende periode brengt op zichzelf een financieel risico met zich mee voor de belastingplichtige; ook is duidelijk dat de loutere aanname dat de overheidsinstanties, inclusief de rechterlijke instanties, rente die krachtens de wet normaal gesproken verschuldigd is, kunnen verminderen, op zichzelf dit risico kan verhogen. In dit opzicht is voorts relevant dat bepaalde negatieve financiële gevolgen (verliezen) vanwege de niet-beschikbaarheid van de geldmiddelen als gevolg van de ongerechtvaardigde vertraging bij het terugbetalen (van een deel) van die middelen, zich ook kunnen voordoen na de terugbetaling (verrekening) van te veel betaalde btw (btw-overschot); derhalve elimineert de koppeling tussen het bedrag van de rente en de feitelijke verliezen van de belastingplichtige – met het oog op een vermindering van de verschuldigde rente – niet het risico van dergelijke verliezen en lasten voor de belastingplichtige, aangezien hij overeenkomstige verliezen zou moeten rechtvaardigen (bewijzen). Een duidelijk omschreven rente die normaal gesproken verschuldigd is ongeacht de feitelijk opgekomen kosten en in beginsel enkel samenhangt met het feit dat de belastingadministratie heeft verzuimd de te veel betaalde belasting tijdig [Or. 7] terug te betalen, elimineert evenwel elke extra last op de belastingplichtige, en veronderstelt een daadwerkelijke uitoefening van de rechten van die persoon in verband met de compensatie van verliezen. Tot slot zij opgemerkt dat indien een rechterlijke instantie de wettelijk verschuldigde rente wil verminderen, onder meer op basis van de criteria van redelijkheid en billijkheid, deze verplicht kan zijn te garanderen, zoals reeds vermeld, dat het bedrag van die rente voldoende zal zijn om de verliezen die de belastingplichtige heeft geleden als gevolg van de ongerechtvaardigde vertraging bij de terugbetaling (verrekening) van te veel betaalde btw (btw-overschot) te compenseren; dit zou voor de belastingplichtige de verplichting met zich meebrengen, namelijk een extra last om de geleden verliezen afzonderlijk te berekenen en te evalueren en om ondersteunende documenten te verzamelen en over te leggen.

- 33 In die omstandigheden is het in de onderhavige zaak noodzakelijk om het Hof van Justitie te verzoeken om verduidelijking over de vraag of artikel 183 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van [fiscale neutraliteit], aldus

moet worden uitgelegd dat dit in de weg staat aan een vermindering van de rente die normaal gesproken krachtens het nationale recht verschuldigd is over niet tijdig terugbetaalde (verrekende) te veel betaalde btw (btw-overschot), welke vermindering rekening houdt met omstandigheden die niet kunnen worden toegerekend aan handelingen van de belastingplichtige zelf, zoals de verhouding tussen de rente en de hoogte van het niet tijdig terugbetaalde, te veel betaalde bedrag, de duur van de periode waarin het te veel betaalde bedrag niet was terugbetaald en de redenen daarvoor, alsook de daadwerkelijk door de belastingbetaler geleden verliezen.

- 34 Daarnaast zij erop gewezen dat ingevolge het Litouwse belastingrecht het tarief van de rente die wordt betaald uit de overheidsbegroting gelijk is voor alle belastingplichtigen, en overeenstemt met dat van de verdragingsrente bij te late betaling van belasting en andere heffingen aan de overheidsbegroting. [bepaling die betrekking heeft op het rentetarief] (artikel 99 van de wet op de belastingadministratie). In de onderhavige zaak stelt verzoekster niet dat de rente over de desbetreffende periode te laag was.

*Verzoek om een prejudiciële beslissing*

- 35 De Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas [(hoogste bestuursrechtelijke instantie van Litouwen)] is de rechterlijke instantie in laatste aanleg voor bestuursrechtelijke zaken [artikel 20 van de Administracinių bylų teisenos įstatymas (Litouwse wet inzake procedures voor bestuursrechtelijke instanties)]. Derhalve dient deze rechterlijke instantie in een zaak waarin een vraag rijst die betrekking heeft op de uitlegging van rechtshandelingen van de instellingen van de Europese Unie en waarin het voor de beslechting van het geding noodzakelijk is die vraag te onderzoeken, het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken om een prejudiciële beslissing [artikel 267, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en artikel 40, lid 1, van de Lietuvos Respublikos teismų įstatymas (Litouwse wet inzake de rechterlijke instanties)].
- 36 Uit het voorgaande blijkt dat deze kamer in wezen wordt geconfronteerd met de vraag naar de mogelijkheid, voor de bevoegde nationale autoriteiten, inclusief de rechterlijke instanties, om het verschuldigde bedrag aan rente over niet tijdig terugbetaalde, te veel betaalde btw te verminderen, terwijl dat bedrag normaal gesproken overeenkomstig de wettelijke regeling wordt berekend. Het antwoord op de in het dictum van deze beschikking geformuleerde vraag, die aan het Hof van Justitie van de Europese Unie zal worden gezonden, is voor de onderhavige zaak van doorslaggevend belang, omdat het de betekenis zal vaststellen van artikel 183 van de btw-richtlijn alsook de betekenis van de vereisten van het gemeenschappelijke btw-stelsel en de gevolgen van deze bepaling en deze vereisten voor de mogelijkheid voor de rechter om de vraag betreffende het bedrag van de aan verzoekster toe te kennen rente op te lossen.

Gelet op een en ander [OMISSIS] beslist deze kamer:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Moet 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 in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een vermindering van de rente die normaal gesproken **[Or. 8]** krachtens het nationale recht verschuldigd is over te veel betaalde btw (btw-overschot) die niet tijdig was terugbetaald (verrekend), welke vermindering rekening houdt met omstandigheden die geen verband houden met de handelingen van de belastingplichtige zelf, zoals de verhouding tussen die rente en de hoogte van het niet tijdig terugbetaalde, te veel betaalde bedrag, de duur van de periode waarin het te veel betaalde bedrag niet was terugbetaald en de redenen daarvoor, alsook de daadwerkelijk door de belastingbetaler geleden verliezen?

De onderhavige bestuursrechtelijke procedure wordt geschorst in afwachting van de prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

[OMISSIS]