Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

30. april 2026*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 273 – artikel 49, stk. 3, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – forpligtelser, der skønnes nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig – national lovgivning, der fastsætter en ordning med morarenter af afgiftsrestancer på momsområdet – opkrævning af morarenter – proportionalitetsprincippet«

I sag C-544/24,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering) ved afgørelse af 9. august 2024, indgået til Domstolen den 12. august 2024, i sagen

»Nekilnojamojo turto valdymas« BUAB

mod

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen, Domstolens vicepræsident, T. von Danwitz (refererende dommer), og dommer A. Kumin,

generaladvokat: A. Rantos,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– »Nekilnojamojo turto valdymas« BUAB ved advokatas P. Gruodis,

– den litauiske regering ved K. Dieninis, V. Kazlauskaitė-Švenčionienė og E. Kurelaitytė, som befuldmægtigede,

* Processprog: litauisk.

– den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved P. Carlin og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. november 2025,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 325 TEUF og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) (herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med artikel 49 og 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem »Nekilnojamojo turto valdymas« BUAB, der er et litauisk selskab (herefter »sagsøgeren i hovedsagen«), og Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (det nationale skatteinspektorat under Republikken Litauens finansministerium) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende sidstnævntes afgørelse om at nægte sagsøgeren i hovedsagen den fritagelse, som dette selskab havde anmodet om for så vidt angår betaling af morarenter af merværdiafgift (moms) og af en bøde, som selskabet var blevet pålagt for afgiftssvig.

Retsforskrifter

EU-retten

EUF-traktaten

3 Artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF bestemmer:

»1. [Den Europæiske Union] og medlemsstaterne bekæmper svig og enhver anden ulovlig aktivitet, der skader Unionens finansielle interesser, ved hjælp af foranstaltninger, der træffes i overensstemmelse med denne artikel, som virker afskrækkende og er af en sådan art, at de yder en effektiv beskyttelse i medlemsstaterne samt i Unionens institutioner, organer, kontorer og agenturer.

2. Medlemsstaterne træffer de samme foranstaltninger til bekæmpelse af svig, der skader Unionens finansielle interesser, som til bekæmpelse af svig, der skader deres egne finansielle interesser.«

Chartret

4 Chartrets artikel 49, stk. 3, foreskriver:

»Straffens omfang skal stå i rimeligt forhold til overtrædelsen.«

5 Chartrets artikel 50 er affattet således:

»Ingen skal i en straffesag på ny kunne stilles for en domstol eller dømmes for en lovovertrædelse, for hvilken den pågældende allerede er blevet endeligt frikendt eller domfældt i en af Unionens medlemsstater i overensstemmelse med lovgivningen.«

Momsdirektivet

6 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, angiver de transaktioner, der er momspligtige.

7 Momsdirektivets artikel 273 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Litauisk ret

Republikken Litauens lov om merværdiafgift

8 Artikel 123 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republikken Litauens lov om merværdiafgift) af 5. marts 2002 (Žin., 2002, nr. 35-1271) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, med overskriften »Manglende overholdelse af reglerne for betaling af moms« præciserer i stk. 1, at personer, der overtræder denne lovs bestemmelser, skal betale morarenter i henhold til de fremgangsmåder, der er fastsat i Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Republikken Litauens lov om skatte- og afgiftsforvaltning) af 13. april 2004 (Žin., 2004, nr. 63-2243), som ændret med virkning fra den 1. maj 2023 ved lov XIV-1658 af 13. december 2022 (herefter »skatteforvaltningsloven«).

Skatteforvaltningsloven

9 Skatteforvaltningslovens artikel 7 med overskriften »Princippet om lighed mellem skatte- og afgiftspligtige personer« bestemmer i stk. 1:

»Ved anvendelsen af skatte- og afgiftslovgivningen er alle skatte- eller afgiftspligtige personer lige med hensyn til de betingelser, der er fastsat i disse love.«

10 Denne lovs artikel 8 med overskriften »Legalitetsprincippet og princippet om almen gyldighed« foreskriver:

»1. Enhver skatte- eller afgiftspligtig person skal betale de skatter og afgifter, der er fastsat i skatte- og afgiftslovgivningen, under overholdelse af de regler for beregning og betaling af skat eller afgift, der er fastsat i denne lovgivning.

[...]

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

11 Nævnte lovs artikel 95 med overskriften »Instrumenter til sikring af fuldbyrdelsen af skatte- og afgiftsskylden« bestemmer i stk. 1, nr. 1, at morarenter er et af disse instrumenter.

12 Samme lovs artikel 96 med overskriften »Morarenter« bestemmer:

»1. Den skatte- eller afgiftspligtige person skal betale morarenter:

[...]

2) ved manglende eller for sen betaling af en ikke-angivet eller ikke-beregnet skat eller afgift som fastslået af skatte- og afgiftsforvaltningen i forbindelse med en skatte- eller afgiftskontrol

[...]«

13 Skatteforvaltningslovens artikel 97 med overskriften »Begyndelsestidspunktet for påløb af morarenter« fastsætter i stk. 2:

»I det i denne lovs artikel 96, stk. 1, nr. 2, omhandlede tilfælde påløber morarenterne fra dagen efter den dato, hvor skatten eller afgiften i henhold til de på daværende tidspunkt gældende skatte- og afgiftsbestemmelser skulle have været indbetalt til statskassen, indtil datoen for udfærdigelse af den retsakt, hvorved kontrolresultatet fastlægges, og i tilfælde af manglende betaling af skatten eller afgiften inden udløbet af den frist, der er fastsat i denne lovs artikel 81, stk. 2, [...] påløber renterne fra dagen efter udløbet af den nævnte frist.«

14 Denne lovs artikel 98 med overskriften »Varigheden af den periode, hvor morarenter påløber« bestemmer i stk. 2:

»Morarenter, der er begyndt at påløbe i henhold til artikel 97, stk. 1 eller 2, påløber i en periode, der ikke overstiger 180 dage at regne fra den dato, hvor skatte- eller afgiftsrestancen kan gøres til genstand for tvangsinddrivelse. I tilfælde af den skatte- eller afgiftspligtige persons manglende betaling af en skat eller afgift, der ikke selvangives, og som beregnes af den skatte- eller afgiftspligtige person (af skatte- eller afgiftsmyndighederne, når loven om den pågældende skat eller afgift foreskriver det), løber morarenterne i en periode, der ikke overstiger 180 dage fra den frist for betaling af skatten eller afgiften, der er fastsat i den lov, der regulerer den pågældende skat eller afgift.«

15 Nævnte lovs artikel 99 med overskriften »Rentesats for morarenter« bestemmer i stk. 1:

»Morarentesatsen, som under ingen omstændigheder kan være lavere end nul, og fremgangsmåden ved beregning af denne fastsættes af finansministeren under hensyn til den effektive rente på det sekundære marked den sidste hverdag i det foregående kvartal for den statsobligation, hvis resterende løbetid er tættest på tolv måneder. Morarentesatsen beregnes ved at forhøje ovennævnte sats med syv procentpoint.«

16 Samme lovs artikel 100 med overskriften »Fritagelse for betaling af morarenter« har følgende ordlyd:

»1. Den skatte- eller afgiftspligtige person kan helt eller delvis fritages for betaling af påløbne (beregnede), men ikke-betalte (ikke-opkrævede) morarenter, når:

[...]

2) denne retlige mulighed er fastsat i en særlov på skatteområdet

3) der foreligger en af de grunde, som er foreskrevet i denne lovs artikel 141, stk. 1

[...]«

17 Artikel 141 i skatteforvaltningsloven med overskriften »Fritagelse for betaling af bøden« bestemmer:

»1. Der kan indrømmes fritagelse for betaling af bøder pålagt i henhold til denne lovs artikel 139 og 140 af følgende grunde:

1) Hvis den skatte- eller afgiftspligtige person godtgør, at den begåede overtrædelse ikke kan tilregnes vedkommende.

2) Hvis overtrædelsen af skattelovgivningen skyldes omstændigheder uden for den skatte- eller afgiftspligtige persons kontrol, som vedkommende ikke havde forudset og ikke kunne forudse. Sådanne omstændigheder kan ikke bestå i handlinger eller undladelser foretaget af den skatte- eller afgiftspligtige person og heller ikke i den skatte- eller afgiftspligtige persons insolvens.

3) Hvis der er tale om en enkeltstående handling, der, selv om den er i strid med skattelovgivningens bestemmelser, ikke medfører tab for statsbudgettet.

4) Hvis den skatte- eller afgiftspligtige person har overtrådt skattelovgivningen på grund af en ukorrekt generel forklaring angående skattelovgivningen eller en urigtig oplysning vedrørende betaling af skat eller afgift, som er givet skriftligt eller telefonisk af skatte- og afgiftsmyndighederne, forudsat at forklaringen eller oplysningen er blevet registreret i overensstemmelse med den nationale skatte- og afgiftsmyndigheds procedurer, og ophavsmanden til henvendelsen kan identificeres som den skatte- eller afgiftspligtige person eller dennes repræsentant.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 Skatte- og afgiftsmyndigheden foretog en kontrol af rigtigheden af beregningen, angivelsen og betalingen af den moms, som sagsøgeren i hovedsagen skyldte for perioden fra den 1. december 2012 til den 31. december 2016. Efter denne kontrol udarbejdede denne myndighed en kontrolrapport, hvori den fastslog, at sagsøgeren i hovedsagen havde overtrådt artikel 58, stk. 1, og artikel 64, stk. 2, i Republikken Litauens lov om merværdiafgift, idet selskabet havde fradraget den moms, der var anført på fakturaer uden retlig gyldighed, i den afgift, der skulle betales af selskabets afgiftspligtige transaktioner, og havde deltaget i transaktioner, der var led i momssvig.

19 Ved afgørelse af 4. september 2018, der bekræftede denne kontrolrapport, fastsatte skatte- og afgiftsmyndigheden det supplerende momsbeløb, som sagsøgeren i hovedsagen var skyldig, til 6 517 901,36 EUR og de skyldige morarenter af momsen til 2 431 505,31 EUR. Denne myndighed pålagde ligeledes sagsøgeren en afgiftsbøde på 1 862 257 EUR.

20 Sagsøgeren i hovedsagen iværksatte administrativ rekurs til prøvelse af denne afgørelse ved Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering), som ved afgørelse af 10. december 2018 stadfæstede den nævnte afgørelse.

21 Ved dom af 30. maj 2019 gav Vilniaus apygardos administracinis teismas (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen) ikke medhold i det søgsmål, som sagsøgeren i hovedsagen havde anlagt til prøvelse af afgørelsen fra Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering) af 10. december 2018.

22 Sagsøgeren i hovedsagen iværksatte herefter appel ved Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) med påstand om ophævelse af denne afgørelse og annullation af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse af 4. september 2018.

23 Ved dom af 9. september 2020 forkastede Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) appellen og stadfæstede dommen fra Vilniaus apygardos administracinis teismas (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius).

24 Den 18. januar 2021 indgav sagsøgeren i hovedsagen en anmodning til skatte- og afgiftsmyndigheden om fritagelse for betaling af morarenterne og af den afgiftsbøde, som selskabet var blevet pålagt.

25 Ved afgørelse af 16. marts 2021 afslog skatte- og afgiftsmyndigheden at indrømme sagsøgeren i hovedsagen fritagelse for betaling af morarenter af momsen, som beløb sig til 2 835 125,75 EUR, og for betaling af afgiftsbøden. Denne myndighed fastslog, at sagsøgeren i hovedsagen ikke opfyldte nogen af de betingelser, der er foreskrevet i skatteforvaltningslovens artikel 141, stk. 1, og at selskabet heller ikke havde godtgjort, at der forelå særlige omstændigheder, der begrundede en anvendelse af de kriterier om rimelighed og billighed, som omhandles i denne lovs artikel 8, stk. 1.

26 Da sagsøgeren i hovedsagen ikke havde opfyldt de yderligere afgiftsmæssige forpligtelser, som dette selskab var blevet pålagt for momsen, blev de samlede morarenter, som var omhandlet i skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse af 4. september 2018, og som ligeledes var påløbet under hele skattekontrolproceduren og under den retlige procedure, dvs. fra den 26. januar 2013 til den 4. april 2021, fastsat til 3 150 660,79 EUR, og afgiftsbøden blev fastsat til 1 838 812,44 EUR.

27 Den 11. april 2024 indgav sagsøgeren i hovedsagen en ny ansøgning om fritagelse for betaling af morarenterne og afgiftsbøden. Selskabet har i denne forbindelse anmodet om fritagelse for betaling af den »sanktionerende del« af disse renter, dvs. den del, der overstiger det beløb, der sikrer erstatning til statskassen, og som repræsenterer to tredjedele af det samlede beløb for de nævnte renter. Ifølge sagsøgeren i hovedsagen fremgår den disproportionale karakter af samme renter som sanktion klart i en situation som selskabets, hvor morarenterne beregnes retroaktivt for hele den periode, der går fra det tidspunkt, hvor skatten eller afgiften skulle have været betalt, og indtil den 4. april 2021, og således omfatter perioden for skattekontrolproceduren og den

retlige procedure. Desuden udgør disse renter en strafferetlig sanktion for så vidt angår anvendelsen af renternes straffende komponent, nemlig rentesatsens forhøjelse med syv procentpoint.

28 Ved afgørelse af 13. maj 2024 afslog skatte- og afgiftsmyndigheden at imødekomme denne nye anmodning, idet den i det væsentlige gjorde gældende, at morarenterne var blevet fastsat i overensstemmelse med kravene i skatteforvaltningsloven. Denne lov giver nemlig ikke mulighed for at fritage sagsøgeren i hovedsagen for at betale morarenter af andre grunde end dem, som er fastsat i lovens artikel 100, stk. 1. Der er fastsat bindende regler for beregning af morarentesatsen i nævnte lov, og skatte- og afgiftsmyndigheden skal træffe afgørelse om morarenter inden for de grænser, der er fastsat i samme lov. Desuden er morarenter ifølge den relevante nationale retspraksis et redskab, som har til formål at sikre overholdelsen af forpligtelsen til at betale en skat eller afgift, og kan ikke betragtes som en sanktion af strafferetlig karakter. I øvrigt ville denne myndighed, hvis den imødekom sagsøgeren i hovedsagens anmodning og anvendte en anden rentesats end den, der er fastsat i skatteforvaltningsloven, for dette selskab, tilsidesætte princippet om de afgiftspligtiges lighed for loven, der er fastsat i skatteforvaltningslovens artikel 7.

29 Den 4. juni 2024 anlagde sagsøgeren i hovedsagen sag ved Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering), som er den forelæggende ret, med påstand om annullation af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse af 13. maj 2024.

30 Den forelæggende ret har anført, at det ifølge de oplysninger, som skatte- og afgiftsmyndigheden har fremlagt, blev konstateret under afgiftskontrollen, at der var grundlag for at indlede en straffesag mod sagsøgeren i hovedsagen som juridisk person. Straffesagen verserer imidlertid stadig, og der er ikke truffet nogen afgørelse om domfældelse af selskabet. På dette tidspunkt er selskabet således ikke blevet idømt nogen straf i straffesagen.

31 Den forelæggende ret har under henvisning til fast praksis fra Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) anført, at morarenternes primære funktion er at sikre opfyldelsen af forpligtelsen til at betale en skat eller en afgift, og at disse renter først og fremmest har til formål at dække statens udgifter og ikke at pålægge den berørte person sanktioner. Disse morarenter indeholder imidlertid også et sanktionselement, eftersom deres sats beregnes ved at forhøje den kompenserende del, der er knyttet til omkostningerne ved den offentlige gæld. Denne del beregnes under hensyntagen til afkastet af en statsobligation på det sekundære marked, som forhøjes med syv procentpoint.

32 Under disse omstændigheder er den forelæggende ret bl.a. i tvivl om, hvorvidt skatteforvaltningslovens artikel 96-99 er forenelige med artikel 325 TEUF og momsdirektivets artikel 273, sammenholdt med chartrets artikel 49, stk. 3, og artikel 50, for så vidt som disse nationale bestemmelser ikke sikrer en samordning mellem den administrative procedure for pålæggelse af morarenter og den strafferetlige forfølgning, således at den yderligere byrde, der følger af kumulationen af disse procedurer, begrænses til det strengt nødvendige, og at strengheden af de pålagte sanktioner som helhed svarer til den konstaterede overtrædelses grovhed. Navnlig fastsætter de nævnte nationale bestemmelser ikke en grænse for anvendelsen af disse renters straffende bestanddel med henblik på pålæggelse af strafferetlige sanktioner, når de forhold, der ligger til grund for de nævnte interesser, ligeledes giver anledning til strafferetlig forfølgning.

33 På denne baggrund har Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 325 TEUF, momsdirektivets artikel 273 og chartrets artikel 50 fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der gør det muligt at pålægge morarenter af skat, hvoraf en del har karakter af en sanktion for de samme skattemæssige overtrædelser, som er genstand for en strafferetlig forfølgning, uden at der er fastsat regler, som sikrer koordinering, der begrænser den yderligere ulempe, som for de berørte personer følger af en kumuleret retsforfølgning, til det strengt nødvendige, eller som gør det muligt at sikre, at strengheden af alle de pålagte sanktioner begrænses til det strengt nødvendige i relation til den pågældende lovovertrædelses grovhed?

2) Skal artikel 325 TEUF, momsdirektivets artikel 273 og chartrets artikel 49, stk. 3, fortolkes således, at de er til hinder for en procedure for anvendelse af morarenter af skatter, som, uafhængigt af lovovertrædelsernes karakter og alvor, fastsætter en fast sats for morarenter af skat uden mulighed for at nedsætte denne sanktionsdel, dvs. at der pålægges en morarentesats, som er lavere end den lovbestemte sats, eller at der gives afkald på sanktionsdelen af morarenterne, som skal betales?«

Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse

34 Den litauiske regering har anført, at anmodningen om præjudiciel afgørelse skal afvises i sin helhed, idet den er af den opfattelse, at de af den forelæggende ret forelagte spørgsmål savner enhver forbindelse med genstanden for tvisten i hovedsagen.

35 I denne henseende har den litauiske regering gjort gældende, at betalingen af morarenter og den afgiftsbøde, som sagsøgeren i hovedsagen blev pålagt ved skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse af 4. september 2018, blev stadfæstet ved en endelig dom afsagt af Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) den 9. september 2020. At der påhviler sagsøgeren i hovedsagen et afgiftsmæssigt ansvar, er således blevet fastslået ved en endelig afgørelse, som ikke kan gøres til genstand for en appel. Den tvist, der verserer for den forelæggende ret, vedrører følgelig udelukkende betingelserne for indrømmelse af fritagelse for betaling af morarenter i henhold til gældende national ret.

36 Ifølge Domstolens faste praksis gælder der en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse om en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (dom af 12.10.2023, KBC Verzekeringen, C-268/22, EU:C:2023:767, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

37 I den foreliggende sag har sagsøgeren i hovedsagen anlagt sag ved den forelæggende ret til prøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse af 13. maj 2024, hvorved denne myndighed afslog dette selskabs anmodning om fritagelse for betaling af morarenter af momsrestancer og for

den afgiftsbøde, som selskabet var blevet pålagt. Det er i denne sammenhæng, at den forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, om den ordning for pålæggelse af morarenter, der er fastsat i skatteforvaltningsloven, er forenelig med artikel 325 TEUF og momsdirektivets artikel 273, sammenholdt med chartrets artikel 49, stk. 3, og artikel 50.

38 Det skal for det første bemærkes, at en ordning med betaling af morarenter af momsrestancer som den, der er indført ved skatteforvaltningslovens artikel 95-99, udgør en gennemførelse af momsdirektivets bestemmelser, nærmere bestemt direktivets artikel 273, eftersom den har til formål at sikre opkrævningen af momsbeløb, som ikke er blevet betalt i overensstemmelse med dette direktivs øvrige bestemmelser.

39 For det andet fremgår det ikke klart af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at den ønskede fortolkning af direktivets artikel 273 savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, eller at problemet er af hypotetisk karakter. Eftersom det andet præjudicielle spørgsmål i det væsentlige vedrører overholdelsen af proportionalitetsprincippet i forbindelse med skatte- og afgiftsmyndighedens beregning af morarenter af momsrestancer og i forbindelse med varigheden heraf, synes dette spørgsmål at være relevant med henblik på afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

40 Under disse omstændigheder, og for så vidt som Domstolen råder over alle de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en saglig korrekt besvarelse af de forelagte spørgsmål, må det fastslås, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Det første spørgsmål

41 Europa-Kommissionen har bestridt, at det første spørgsmål kan antages til realitetsbehandling, idet den har gjort gældende, at anvendelsen af princippet ne bis in idem, der er sikret ved chartrets artikel 50, forudsætter, at der foreligger en situation, hvor der er afsagt en endelig dom eller frifindelse for den samme lovovertrædelse. I den foreliggende sag verserer den straffesag, inden for rammerne af hvilken sagsøgeren i hovedsagen retsforfølges, fortsat, og der er ikke truffet nogen afgørelse om domfældelse over for dette selskab. I hovedsagen er betingelsen »bis« således ikke opfyldt, hvorfor den forelæggende ret ikke har behov for en besvarelse af det første spørgsmål for at afgøre tvisten i hovedsagen.

42 Hvad angår chartrets artikel 50 skal det indledningsvis bemærkes, at procedurer vedrørende overtrædelser af momsreglerne som de i hovedsagen omhandlede, der har til formål at sikre en korrekt opkrævning af denne afgift og forhindre svig, udgør en gennemførelse af momsdirektivet og dermed af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1. De bestemmelser i national ret, der regulerer sådanne procedurer, er således omfattet af chartrets anvendelsesområde (jf. i denne retning dom af 5.4.2017, Orsi og Baldetti, C-217/15 og C-350/15, EU:C:2017:264, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

43 Når dette er sagt, skal det ligeledes bemærkes, at anvendeligheden af princippet ne bis in idem forudsætter, at der er afsagt en endelig afgørelse om domfældelse eller frifindelse for den samme lovovertrædelse. I henhold til Domstolens praksis er hensigten med princippet ne bis in idem således at forhindre, at en virksomhed »atter domfældes eller forfølges«, hvilket forudsætter, at virksomheden er blevet dømt eller erklæret ansvarsfri ved en tidligere beslutning, der ikke længere kan anfægtes. Chartrets artikel 50 sigter således specifikt til gentagelse af retsforfølgning,

som er blevet afsluttet med en endelig afgørelse, vedrørende den samme materielle handling (jf. i denne retning dom af 3.4.2019, Powszechny Zakład Ubezpieczeń na Życie, C-617/17, EU:C:2019:283, præmis 29 og 32, og kendelse af 20.5.2021, ENR Grenelle Habitat m.fl., C-88/20, EU:C:2021:407, præmis 33).

44 I den foreliggende sag fremgår det imidlertid for det første af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at sagsøgeren i hovedsagen efter afslutningen af en administrativ procedure vedrørende afgiftskontrol blev pålagt at betale morarenter af momsrestancer og af en afgiftsbøde. For det andet er den straffesag, der er indledt mod sagsøgeren i hovedsagen for de samme forhold, endnu ikke afsluttet, og der er ikke blevet truffet nogen endelig afgørelse om domfældelse eller frifindelse for denne samme lovovertrædelse.

45 I denne henseende bemærkes, at chartrets artikel 50 forbyder pålæggelse af flere sanktioner af strafferetlig karakter efter forskellige procedurer, der er gennemført med henblik herpå, for de samme forhold (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 35). Denne artikel 50 regulerer imidlertid ikke situationen for en person, der for den samme overtrædelse af en afgiftsforpligtelse er genstand for en administrativ procedure og en straffesag, så længe der ikke er afsagt nogen afgørelse om domfældelse eller frifindelse for de samme forhold inden for rammerne af den anden procedure, der er forskellig fra og selvstændig i forhold til den første, således som det er tilfældet i den foreliggende sag. Under disse omstændigheder finder chartrets artikel 50 ikke anvendelse på tvisten i hovedsagen.

46 I denne sammenhæng skal det bemærkes, at når de EU-retlige bestemmelser, som et præjudicielt spørgsmål vedrører, ikke finder anvendelse på tvisten i hovedsagen og derfor ikke er relevante for løsningen heraf, skal det fastslås, at den præjudicielle afgørelse, der anmodes om, ikke er nødvendig for, at den forelæggende ret kan afsige dom, og at dette spørgsmål derfor skal afvises i denne henseende (jf. i denne retning dom af 3.4.2025, Swiftair, C-701/23, EU:C:2025:237, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

47 Den forelæggende rets første spørgsmål kan derfor ikke antages til realitetsbehandling.

Det andet spørgsmål

48 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 325 TEUF og momsdirektivets artikel 273, sammenholdt med chartrets artikel 49, stk. 3, skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, der foreskriver betaling af morarenter af momsrestancer, og som uafhængigt af arten og grovheden af den overtrædelse, som skatte- og afgiftsmyndigheden har konstateret, fastsætter størrelsen af disse renter, uden at denne myndighed kan nedsætte en del af dette beløb og anvende en lavere rentesats end den, der er fastsat i denne lovgivning, eller undlade at fastsætte en del af det nævnte beløb.

49 I den foreliggende sag skyldes den forelæggende rets tvivl om fortolkningen af EU-retten den omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning muliggør, at der kumulativt kan pålægges såvel morarenter af moms, som delvis også omfatter et sanktionselement, som en afgiftsbøde i tilfælde af manglende eller forsinket betaling af skyldig skat eller afgift.

50 Den forelæggende ret ønsker derfor i denne henseende afklaret dels, i hvilket omfang de morarenter af momsrestancer, som sagsøgeren i hovedsagen blev pålagt ved afslutningen af en administrativ afgiftskontrolprocedure, har karakter af straf som omhandlet i chartrets artikel 49, stk. 3, dels om en sådan national lovgivning er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, således som det fortolkes i forbindelse med anvendelsen af artikel 325 TEUF og momsdirektivets artikel 273.

Spørgsmålet om, hvorvidt chartrets artikel 49, stk. 3, finder anvendelse

51 I overensstemmelse med Domstolens faste praksis vedrørende fortolkningen af chartrets artikel 50, som finder anvendelse i forhold til chartrets artikel 49, stk. 3, er tre kriterier relevante for vurderingen af, om en sanktion er af strafferetlig karakter, nemlig den retlige kvalificering af overtrædelsen i national ret, selve overtrædelsens art og strengheden af den sanktion, som den pågældende risikerer at blive pålagt (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis, og af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

52 Det følger endvidere af denne retspraksis, at selv for lovovertrædelser, der ikke kvalificeres som »strafferetlige« i national ret, kan en sådan karakter ikke desto mindre følge af selve den pågældende overtrædelses art og af strengheden af de sanktioner, som den kan medføre (dom af 22.6.2021, Latvijas Republikas Saeima (Strafpoint), C-439/19, EU:C:2021:504, præmis 88 og den deri nævnte retspraksis).

53 Selv om det tilkommer den forelæggende ret i lyset af disse kriterier at vurdere, om pålæggelsen af morarenter af restancer på momsområdet er af strafferetlig karakter som omhandlet i chartrets artikel 49, stk. 3, kan Domstolen i en præjudiciel forelæggelsessag imidlertid give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede denne ret i dens bedømmelse (jf. i denne retning dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

54 Med hensyn til det første kriterium, der vedrører kvalificeringen af overtrædelsen i national ret, følger det af såvel ordlyden af skatteforvaltningslovens artikel 95, stk. 1, som den relevante nationale retspraksis, navnlig retspraksis fra Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol), at opkrævning af morarenter af skatte- og afgiftsrestancer i tilfælde af manglende eller for sen betaling af en skyldig skat eller afgift i litauisk ret ikke anses for en sanktion, der har karakter af straf. Det fremgår desuden af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at sådanne renter pålægges inden for rammerne af en administrativ procedure. Selv om litauisk ret også foreskriver regler om skatte- eller afgiftsovertrædelser, der gøres til genstand for strafferetlig forfølgning, pålægges de sanktioner, der er fastsat i denne forbindelse, inden for rammerne af en særskilt og uafhængig procedure.

55 Med hensyn til det andet kriterium vedrørende selve overtrædelsens art indebærer dette kriterium, at det skal undersøges, om den omhandlede sanktion bl.a. forfølger et repressivt formål. Heraf følger, at en sanktion, der har et repressivt formål, er af strafferetlig karakter, og at den omstændighed alene, at den ligeledes forfølger et præventivt formål, ikke betyder, at den ikke kan kvalificeres som en strafferetlig sanktion. Det følger af selve de strafferetlige sanktioners natur, at de både tilsigter at straffe og at forebygge ulovlig adfærd. En foranstaltning, der blot kompenserer for skader forårsaget af den pågældende lovovertrædelse, har derimod ikke karakter af straf (jf. i denne retning dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 31, og af 22.6.2021, Latvijas Republikas Saeima (Strafpoint), C-439/19, EU:C:2021:504, præmis 89).

56 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen og af parternes skriftlige indlæg for Domstolen, at opkrævning af morarenter ifølge skatteforvaltningsloven dels har en præventiv karakter, idet denne opkrævning tilskynder de berørte personer til at betale moms inden for den fastsatte frist eller hurtigst muligt efter udløbet af denne frist, hvilket ligeledes bidrager til at sikre en korrekt opkrævning af momsen, dels har en kompenserende karakter, for så vidt som sådanne renter har til formål at kompensere for de økonomiske tab, som staten lider som følge af manglende eller forsinket betaling af en skat eller afgift.

57 Det skal i denne henseende fremhæves, at Domstolen allerede har fastslået, at opkrævningen af morarenter dels har en præventiv karakter, eftersom den tilskynder den afgiftspligtige person til at indfri afgiftsskylden hurtigst muligt efter udløbet af de fastsatte frister, dels har karakter af kompensation, eftersom sådanne renter har til formål at kompensere staten for det økonomiske tab, som denne har lidt som følge af den manglende eller for sene betaling af en skat eller afgift (jf. i denne retning dom af 13.10.2022, Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 89-91 og den deri nævnte retspraksis).

58 Det fremgår ligeledes af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis, at »morarenter ikke i det væsentlige har til formål at straffe de skatte- eller afgiftspligtige personer for at forhindre gentagelse af de påtalte handlinger, men hovedsageligt har til formål at opnå økonomisk erstatning for et tab, dvs. et økonomisk tab som følge af den tid, der er forløbet, og den for sene betaling af skatten« (Menneskerettighedsdomstolen, 6.10.2009, Poniatowski mod Frankrig (kendelse), CE:ECHR:2009:1006DEC002949408). I henhold til denne retspraksis har hverken procedurer vedrørende efteropkrævning eller berigtigelse af skat, som udelukkende har til formål at inddrive hele skatten, uden at berigtigelsen er ledsaget af nogen form for forhøjelse, eller procedurer vedrørende morarenter, uanset deres kvalificering i national ret eller de omhandlede beløbs størrelse, således en strafferetlig betydning (jf. i denne retning Menneskerettighedsdomstolen, 17.5.2016, Société Oxigène Plus mod Frankrig (kendelse), CE:ECHR:2016:0517DEC007695911, §§ 45 og 46 og den deri nævnte retspraksis).

59 I lyset af denne retspraksis fremgår det, at pålæggelsen af morarenter af momsrestancer som de i hovedsagen omhandlede ikke kan anses for en repressiv foranstaltning.

60 Hvad angår det tredje kriterium, der vedrører sanktionens strenghed, forekommer oplysningerne i de sagsakter, som Domstolen råder over, ikke at indikere, at morarenter som dem, der pålægges i hovedsagen, er af en sådan størrelse, at de skal tillægges strafferetlig karakter. Hvad navnlig angår den omstændighed, at en del af morarenterne, således som sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende inden for rammerne af hovedsagen, er af »straffende« karakter, henset til forhøjelsen af basissatsen for disse renter med syv procentpoint, skal det bemærkes, at disse argumenter er baseret på en fortolkning af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, der er forskellig fra den, som den forelæggende ret har redegjort for. Det fremgår således ikke af forelæggelsesafgørelsen, at de i hovedsagen omhandlede morarenter har karakter af straf (jf. i denne retning dom af 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 35).

61 Under alle omstændigheder har morarenter i henhold til Domstolens praksis til formål at afbøde de konsekvenser, der følger af en overskridelse af en betalingsfrist, og at kompensere for de fordele, som den afgiftspligtige person med urette drager af den forsinkede betaling af en afgiftsskyld, og ikke at pålægge en sanktion for en sådan forsinkelse (jf. i denne retning dom af 5.12.2024, Network One Distribution, C-506/23, EU:C:2024:1003, præmis 32).

62 Det fremgår ligeledes af den praksis fra Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol, der er nævnt i nærværende doms præmis 58, at foranstaltninger svarende til dem, der er pålagt i hovedsagen, uanset deres størrelse ikke er blevet anset for at være tilstrækkeligt alvorlige til, at de kan anses for at være af strafferetlig karakter.

63 Henset til ovenstående betragtninger og med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse forekommer ingen af de tre kriterier, der er nævnt i nærværende doms præmis 51, og som kunne gøre det muligt at kvalificere de i hovedsagen omhandlede morarenter som en foranstaltning af strafferetlig karakter, at være opfyldt. For så vidt som disse morarenter ikke er af strafferetlig karakter, kan de således ikke bedømmes på grundlag af chartrets artikel 49, stk. 3.

Anvendelsen af proportionalitetsprincippet

64 Selv om en foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede ikke er omfattet af anvendelsesområdet for chartrets artikel 49, stk. 3, tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om den er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, idet Domstolen har kompetence til at forsyne den med de fortolkningsbidrag, der er nyttige i denne henseende. Overholdelsen af dette princip, der udgør et almindeligt EU-retligt princip, påhviler nemlig medlemsstaterne, når de gennemfører denne ret, herunder når der ikke er sket en harmonisering af EU-lovgivningen på området for de anvendelige sanktioner (dom af 8.3.2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Direkte virkning), C-205/20, EU:C:2022:168, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

65 Under disse omstændigheder skal det fastslås, at den forelæggende ret med sit andet spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 325 TEUF og momsdirektivets artikel 273, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter fremgangsmåden for beregning af morarentesatsen for momsrestancer uafhængigt af arten og grovheden af den overtrædelse, som skatte- og afgiftsmyndigheden har konstateret, og udelukker, at denne myndighed kan anvende en lavere rentesats end den, der er fastsat i denne lovgivning, eller afstå fra at beregne en del af morarenterne eller fritage en skatte- eller afgiftspligtig person for betaling af disse renter, bortset fra de tilfælde, der er udtømmende fastsat i den nævnte lovgivning.

66 Ifølge Domstolens faste praksis skal en foranstaltning for at overholde proportionalitetsprincippet være egnet til på en sammenhængende og systematisk måde at sikre gennemførelsen af det legitime mål, der forfølges, og den må ikke gå ud over, hvad der er passende og nødvendigt for at nå det, hvorved det forudsættes, at byrderne herved ikke må være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede mål (jf. i denne retning dom af 7.9.2022, Cilevičs m.fl., C-391/20, EU:C:2022:638, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

67 Hvad navnlig angår de administrative eller repressive foranstaltninger, der er tilladt i en national lovgivning, må de ikke overskride grænserne for, hvad der er passende og nødvendigt for gennemførelsen af de formål, der lovligt forfølges med denne lovgivning (dom af 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli og Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

68 I den foreliggende sag skal det indledningsvis bemærkes, at det fremgår af bl.a. momsdirektivets artikel 2 og 273, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU og artikel 325, stk. 1, TEUF, at medlemsstaterne har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er

egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på deres respektive områder, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig (jf. i denne retning dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 18).

69 Det fremgår af fast retspraksis, at bestemmelserne i momsdirektivets artikel 273, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, og således indrømmer medlemsstaterne et skøn med hensyn til midlerne til at sikre, at den moms, som skyldes på deres område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig (dom af 13.10.2022, Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 69).

70 Derudover er medlemsstaterne i henhold til artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF forpligtede til at bekæmpe ulovlige aktiviteter, der skader Unionens finansielle interesser, ved hjælp af foranstaltninger, som virker afskrækkende og effektivt, og de er navnlig forpligtede til at træffe de samme foranstaltninger til bekæmpelse af svig, der skader Unionens finansielle interesser, som til bekæmpelse af svig, der skader deres egne finansielle interesser (dom af 1.10.2020, Úrad špeciálnej prokuratúry, C-603/19, EU:C:2020:774, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

71 Selv om medlemsstaterne har en skønsmargen med hensyn til valget af sanktioner, skal de sikre, at overtrædelser af EU-retten, herunder de harmoniserede regler i momsdirektivet, sanktioneres efter samme materielle og processuelle regler, som efter national ret gælder for overtrædelser af samme art og grovhed, og sanktionen skal under alle omstændigheder være effektiv, stå i rimeligt forhold til overtrædelsen og have en afskrækkende virkning (dom af 2.5.2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

72 I det foreliggende tilfælde bidrager den foranstaltning, der indfører betaling af morarenter af restancer på momsområdet, som fastsat i skatteforvaltningslovens artikel 95-99, som bevirker, at morarenterne begynder at løbe ved manglende eller forsinket betaling af en skyldig skat eller afgift, til inddrivelsen af momsbeløb, som en skatte- eller afgiftspligtig person ikke har betalt inden for de bindende frister, der er fastsat i momsdirektivets bestemmelser.

73 For så vidt som den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning har til formål at sikre en korrekt opkrævning af momsen og/eller undgå svig, forfølger den således et lovligt formål, der er anerkendt i EU-retten. Domstolen har nemlig allerede fastslået, at opkrævning af morarenter bidrager til at bekæmpe manglende betaling af angivne momsbeløb inden for de fastsatte frister i overensstemmelse med den forpligtelse, der påhviler medlemsstaterne i henhold til bl.a. momsdirektivets artikel 273 og artikel 325, stk. 1, TEUF, til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, der er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på deres respektive områder, opkræves i sin helhed, og til at bekæmpe svig (jf. i denne retning dom af 13.10.2022, Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 88, 89 og 92 og den deri nævnte retspraksis).

74 Selv om det tilkommer den forelæggende ret, der alene har kompetence til at fortolke og anvende national ret, endeligt at bedømme, om den foranstaltning, der fastsætter betaling af morarenter som de i hovedsagen omhandlede, er egnet, nødvendig og forholdsmæssig i forhold til gennemførelsen af det forfulgte legitime formål, kan Domstolen ikke desto mindre give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede denne ret i denne vurdering (jf. i denne retning dom af 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli og Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

75 Hvad for det første angår spørgsmålet om, hvorvidt en sådan foranstaltning er egnet til på en sammenhængende og systematisk måde at sikre gennemførelsen af de legitime mål, der forfølges, bemærkes, at opkrævning af morarenter bidrager til bekæmpelsen af manglende betaling inden for de fastsatte frister af angivne momsbeløb. En sådan foranstaltning bidrager således til overholdelsen af den i nærværende doms præmis 68 nævnte forpligtelse, som påhviler hver medlemsstat, til at træffe alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed, og til at bekæmpe svig (jf. i denne retning dom af 13.10.2022, Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 71).

76 Morarenter synes derfor at være en foranstaltning, der er egnet til at nå de mål, der forfølges med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning.

77 Hvad for det andet angår den nævnte foranstaltnings nødvendighed skal der henvises til vigtigheden af at bekæmpe svig i henhold til artikel 325 TEUF og momsdirektivets artikel 273 og til medlemsstaternes forpligtelse til i overensstemmelse med disse samme bestemmelser at vedtage effektive foranstaltninger for at nå målet om at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig.

78 I denne henseende gennemfører skatteforvaltningsloven bestemmelserne i momsdirektivet, som er bindende for Republikken Litauen, og som tilsigter, at der kan pålægges effektive foranstaltninger til bekæmpelse af momssvig med henblik på at tilskynde den afgiftspligtige person til rettidigt at opfylde sine afgiftsmæssige forpligtelser og til at dække de omkostninger, som skatte- og afgiftsmyndigheden er blevet påført, som følge af at denne person ikke rettidigt har opfyldt disse forpligtelser, således at det tab, statskassen er blevet påført ved den manglende rådighed over de beløb, der svarer til den skyldige afgift, udlignes.

79 Det bemærkes, som generaladvokaten har anført i punkt 48 i forslaget til afgørelse, at pålæggelsen af morarenter har til formål at tilskynde skatte- eller afgiftspligtige personer til først og fremmest at opfylde deres skattemæssige forpligtelser for at undgå, at skattegælden stiger proportionalt med den periode, hvori den ikke betales. I mangel af en sådan foranstaltning ville de skatte- eller afgiftspligtige personer ikke have noget særligt incitament til at opfylde deres afgiftsmæssige forpligtelser inden for de fastsatte frister og kunne prioritere handelstransaktioner. I øvrigt ville fraværet af morarenter begunstige de personer, der ikke opfylder deres skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser inden for de fastsatte frister, og som således nyder godt af yderligere likviditet og en økonomisk fordel svarende til den tidsmæssige nedsættelse af den reelle værdi af deres skattegæld.

80 Det følger heraf, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, henset til den sammenhæng, hvori den indgår, forekommer at være nødvendig for at nå det legitime mål, som den forfølger, for så vidt som den indfører en foranstaltning om pålæggelse af morarenter.

81 Hvad for det tredje angår spørgsmålet om, hvorvidt denne foranstaltning er forholdsmæssig i snæver forstand, skal det navnlig bemærkes, at den litauiske lovgiver har foreskrevet pålæggelse af morarenter og fastsat størrelsen heraf uafhængigt af arten og grovheden af den overtrædelse, som skatte- og afgiftsmyndigheden har konstateret, og at disse renters beløb fastsættes, uden at denne myndighed kan nedsætte en af bestanddelene af dette beløb med henblik på at anvende en lavere rentesats end den, der er fastsat i denne lovgivning, eller undlade at beregne en del af dette beløb. I denne forbindelse skal det undersøges, om de ulemper, som den i hovedsagen

omhandlede nationale lovgivning medfører, er uforholdsmæssige i forhold til de formål, der lovligt forfølges med denne lovgivning, nemlig en effektiv opkrævning af momsen og bekæmpelse af svig.

82 For det første fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den nationale lovgivnings bestemmelser om beregning af satserne for morarenter finder anvendelse på alle skatte- eller afgiftspligtige personer i tilfælde af manglende eller for sen betaling af en ikke-angivet angivelsespligtig skat eller afgift eller af en ikke-beregnet ikke-angivelsespligtig skat eller afgift, der er fastslået ved en skatte- eller afgiftskontrol. Dels fastsættes satsen a priori på en klar og transparent måde i henhold til objektive kriterier og på grundlag af en beregningsmetode, der er foreskrevet i skatteforvaltningsloven. Dels er skatte- og afgiftsforvaltningens beslutningsbeføjelse med hensyn til fastsættelse af morarenter reguleret ved denne lov.

83 Henset til bl.a. den forebyggende karakter af den omhandlede foranstaltning, som har til formål at tilskynde den skatte- eller afgiftspligtige person til rettidigt at opfylde vedkommendes skatte- eller afgiftsmæssige forpligtelser og til at dække de omkostninger, som skatte- og afgiftsmyndigheden er blevet påført, som følge af at den skatte- eller afgiftspligtige person ikke rettidigt har opfyldt sine afgiftsforpligtelser, forekommer fastsættelsen af en forud fastlagt sats for beregning af morarenter, henset til de formål, der forfølges med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, ikke uforholdsmæssig med henblik på at sikre disses effektivitet.

84 Som generaladvokaten har anført i punkt 55 i forslaget til afgørelse, kan det ikke af den omstændighed, at morarenterne udgør et fast beløb og ikke giver mulighed for tilpasning, udledes, at denne foranstaltning er uforholdsmæssig. Den omstændighed, at morarenternes størrelse er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, og at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke kan foretage nogen form for justering af den, bortset fra i visse tilfælde, som udtrykkeligt er fastsat i den relevante skatte- og afgiftslovgivning, beskytter nemlig de skatte- eller afgiftspligtige personer mod enhver form for vilkårlig afgørelse, som denne myndighed måtte kunne træffe, samtidig med at dette sikrer ligebehandling af disse personer.

85 Derudover gør de således fastsatte renter det muligt for såvel kreditorerne som debitorerne præcist at forudse det fremtidige omfang af henholdsvis deres rettigheder og deres forpligtelser, hvilket ligeledes sikrer retssikkerheden. Hvis der ikke var nogen ramme for skatte- og afgiftsmyndighedens skøn, kunne det medføre uberettiget forskelsbehandling af skatte- eller afgiftspligtige personer, der befinder sig i en sammenlignelig afgiftsmæssig situation.

86 For det andet bemærkes, at for så vidt som den periode, hvor morarenter løber, er knyttet til opfyldelsen eller ophøret af den pligt til at betale afgift, som påhviler den skatte- eller afgiftspligtige person, bidrager denne persons handlinger i vidt omfang til at bestemme det samlede rentebeløb, som den pågældende skal betale. Anvendelsen af morarenter pålægger nemlig den skatte- eller afgiftspligtige person, som ikke har opfyldt sine skatte- eller afgiftsmæssige forpligtelser inden for de fastsatte frister, en økonomisk byrde, der er proportional med varigheden af den manglende betaling af den gæld, som har givet anledning til, at morarenterne påløber. Anvendelsen af morarenter som middel til at sikre opfyldelsen af skatte- eller afgiftsmæssige forpligtelser udgør derfor principielt ikke en løsning, som pålægger de skatte- eller afgiftspligtige personer en uforholdsmæssig stor byrde.

87 Som sagsøgeren har gjort gældende i hovedsagen, kan denne konklusion ikke afkræftes af den omstændighed, at de omhandlede morarenter er blevet beregnet med tilbagevirkende kraft for hele perioden startende fra det tidspunkt, hvor skatten eller afgiften skulle have været betalt, og således også under skattekontrolproceduren og retssagen. Hvis det ved afslutningen af retssagen

bekræftes endeligt, at der foreligger en afgiftsforpligtelse, ville det nemlig give den pågældende afgiftspligtige person en likviditetsmæssig fordel i forhold til andre skatte- eller afgiftspligtige personer, som rettidigt har opfyldt deres forpligtelser, hvis der ikke tages hensyn til varigheden af denne procedure ved beregningen af morarenter.

88 Hvad endvidere angår det af sagsøgeren i hovedsagen anførte om, at selskabet har anmodet om at blive fritaget for betaling af den del af renterne, der overstiger det beløb, der sikrer en godtgørelse til statskassen, bemærkes det, at selv om størrelsen af det kompenserende rentebeløb i visse særlige tilfælde kan overstige det faktiske tab, som statskassen har lidt, er dette kun en følge af en ordning med en fast erstatning, som efter sin art ikke afspejler de faktisk lidte tab, men de tab, som statskassen efter den nationale lovgivers vurdering kan lide (jf. i denne retning dom af 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 36).

89 For det tredje er det i henhold til skatteforvaltningslovens artikel 100, stk. 1, muligt helt eller delvist at fritage for betaling af påløbne (beregnede), men ikke-betalte (ikke-opkrævede) morarenter, hvis de betingelser, der er fastsat i denne bestemmelse, er opfyldt. En sådan fritagelse kan bl.a. indrømmes, når en af de grunde, der er fastsat i denne lovs artikel 141, stk. 1, er godtgjort. Disse grunde omfatter bl.a. de tilfælde, hvor den skatte- eller afgiftspligtige person godtgør, at den begåede overtrædelse ikke kan tilregnes den pågældende som følge af culpøse handlinger, eller når overtrædelsen af skatte- og afgiftslovgivningen skyldes omstændigheder, som vedkommende ikke har haft nogen indflydelse på, som den pågældende ikke havde forudset og ikke kunne forudse, eller når der er tale om en enkeltstående handling, der, selv om den er i strid med bestemmelserne i denne lov, ikke medfører tab for statsbudgettet.

90 For det fjerde kræver vurderingen af forholdsmæssigheden af foranstaltninger, der har et repressivt formål, ganske vist, at der tages hensyn til omstændigheder såsom arten og grovheden af den overtrædelse af afgiftspligten, som skatte- og afgiftsmyndigheden har konstateret, eller andre omstændigheder, såsom den særlige sammenhæng, hvori denne overtrædelse er blevet begået, og dens eventuelle forbindelse med andre verserende sager. Det forholder sig ikke desto mindre således, at foranstaltninger såsom morarenter af restancer på momsområdet har en præventiv karakter og, som det fremhæves i denne doms præmis 79, har til formål at tilskynde de skatte- eller afgiftspligtige personer til at prioritere opfyldelsen af deres skatte- eller afgiftsmæssige forpligtelser for ikke at løbe risikoen for, at deres skatte- eller afgiftsskyld stiger proportionalt med varigheden af den manglende betaling heraf.

91 En national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der fastsætter fremgangsmåden for beregningen af satserne for morarenter, samtidig med at den udelukker, at skatte- og afgiftsmyndigheden kan anvende en lavere rentesats end den i lovgivningen fastsatte eller undlade at beregne en del af beløbet for disse renter, synes derfor ikke at gå videre end fornødent for at opnå det formål, som den forfølger med de nævnte renter. Den omstændighed, at denne myndighed ikke kan fritage en skatte- eller afgiftspligtig person for at betale disse samme renter, bortset fra de tilfælde, der er udtømmende fastsat i denne lovgivning, ændrer intet ved denne konstatering.

92 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 325 TEUF og momsdirektivets artikel 273, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter fremgangsmåden for beregning af morarentesatsen for momsrestancer uafhængigt af arten og grovheden af den overtrædelse, som skatte- og afgiftsmyndigheden har konstateret, og som udelukker, at denne myndighed kan anvende en lavere rentesats end den, der er fastsat i

denne lovgivning, eller afstå fra at beregne en del af morarenterne eller fritage en skatte- eller afgiftspligtig person for betaling af disse renter, bortset fra de tilfælde, der er udtømmende fastsat i den nævnte lovgivning.

Sagsomkostninger

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

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

Artikel 325 TEUF og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med proportionalitetsprincippet,

skal fortolkes således, at

disse bestemmelser ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter fremgangsmåden for beregning af morarentesatsen for merværdiafgiftsrestancer uafhængigt af arten og grovheden af den overtrædelse, som skatte- og afgiftsmyndigheden har konstateret, og som udelukker, at denne myndighed kan anvende en lavere rentesats end den, der er fastsat i denne lovgivning, eller afstå fra at beregne en del af morarenterne eller fritage en skatte- eller afgiftspligtig person for betaling af disse renter, bortset fra de tilfælde, der er udtømmende fastsat i den nævnte lovgivning.

Underskrifter