

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

17 mei 2023 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2006/112/EG – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Verplichting tot aangifte en voldoening van de btw – Artikel 273 – Sancties ingeval de belastingplichtige zijn verplichtingen niet nakomt – Beginselen van evenredigheid en neutraliteit van de btw – Recht op aftrek van de voorbelasting – Verenigbaarheid van de sancties”

In zaak C-418/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de tribunal de première instance du Luxembourg (rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, België) bij beslissing van 8 juni 2022, ingekomen bij het Hof op 21 juni 2022, in de procedure

SA CEZAM

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: L. S. Rossi, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur) en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: A. Rantos,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Belgische regering, vertegenwoordigd door P. Cottin, J.-C. Halleux en C. Pochet als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door S. Delaude en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 62, punt 2, en de artikelen 63, 167, 206, 250 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006

betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1, met rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60), alsmede van de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen SA CEZAM en de Belgische Staat over verschillende besluiten van de Belgische belastingadministratie waarbij aan deze vennootschap geldboeten zijn opgelegd wegens schending van de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 62, punt 2, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn:

[...]

2) wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van [de] tot voldoening van de belasting gehouden persoon kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.”

4 Artikel 63 van deze richtlijn luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

5 Artikel 167 van deze richtlijn luidt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

6 Artikel 203 van diezelfde richtlijn bepaalt:

„De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.”

7 Artikel 206 van richtlijn 2006/112 luidt:

„Iedere belastingplichtige die tot voldoening van de belasting is gehouden, moet het nettobedrag van de btw bij de indiening van de in artikel 250 bedoelde aangifte voldoen. De lidstaten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.”

8 Artikel 250, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.”

9 Artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen

voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

Belgisch recht

10 Artikel 53, § 1, van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (*Belgisch Staatsblad*, 17 juli 1969, blz. 7046), in de op het hoofdgeding van toepassing zijnde versie (hierna: „btw-wetboek”), bepaalt:

„De belastingplichtige, met uitzondering van degene die geen enkel recht op aftrek heeft, is gehouden:

[...]

2° iedere maand een aangifte in te dienen waarin hij vermeldt:

a) het bedrag van de in dit Wetboek bedoelde handelingen die hij heeft verricht of die aan hem werden verstrekt gedurende de vorige maand in het kader van zijn economische activiteit;

b) het bedrag van de opeisbare belasting, van de te verrichten aftrek en van de te verrichten herzieningen;

[...]

3° de verschuldigd geworden belasting te voldoen binnen de termijn van indiening van de bij 2° voorgeschreven aangifte.

[...]”

11 Artikel 70, § 1, van dat wetboek bepaalt:

„Voor iedere overtreding van de verplichting de belasting te voldoen, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting.

[...]”

12 Artikel 1 van koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de btw (*Belgisch Staatsblad*, 7 februari 1987, blz. 1709; hierna: „koninklijk besluit nr. 41”) bepaalt:

„De schaal voor de vermindering van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde is bepaald:

1° [...] voor overtredingen begaan na 31 oktober 1993, in tabel G van de bijlage bij dit besluit, ten aanzien van overtredingen beoogd in artikel 70, § 1, van het [btw-wetboek];

[...]”

13 Artikel 1, tweede lid, van dit besluit bepaalt dat „[d]e in de tabellen A tot J van de bijlage bij dit besluit opgenomen schaal [...] echter niet van toepassing [is] ten aanzien van overtredingen begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken”.

14 De bijlage bij koninklijk besluit nr. 41 bevat een „tabel G”, met als opschrift „Geldboeten van toepassing voor de overtredingen beoogd in artikel 70, § 1, van het [btw-wetboek]”. Rubriek V, met

als opschrift „Onjuistheden vastgesteld bij het nazicht van de boekhouding met betrekking tot de inhoud ervan”, bepaalt dat indien „belastbare handelingen [...] niet, slechts gedeeltelijk, of [...] laattijdig [zijn] opgenomen in de daartoe bestemde aangifte”, een forfaitaire geldboete van 10 % van de verschuldigde belasting wordt opgelegd wanneer „[h]et bedrag van de verschuldigde belasting voor de controleperiode van één jaar [...] minder dan of gelijk aan 1.250 EUR” is, en een forfaitaire geldboete van 20 % van de verschuldigde belasting wanneer dit bedrag „meer dan 1.250 EUR” bedraagt.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 Bij verzoekschrift van 15 mei 2018 heeft CEZAM, een vennootschap met maatschappelijke zetel in België die actief is in de sector schrijn- en glaswerk, bij de tribunal de première instance du Luxembourg (rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, België), de verwijzende rechter, beroep ingesteld tegen drie besluiten van de Belgische belastingadministratie die respectievelijk in januari en maart 2018 zijn betekend en waarbij met name fiscale geldboeten aan deze vennootschap zijn opgelegd.

16 In dit verband staat vast dat CEZAM vanaf juni 2013 geen periodieke btw-aangiften heeft ingediend en dat de Belgische belastingadministratie om te beginnen een proces-verbaal van taxatie voor 2013 heeft opgesteld, dat zij aan CEZAM heeft meegedeeld. Vervolgens is in augustus 2016 een controle van haar boekhouding verricht. Bij gebreke van periodieke btw-aangiften voor 2014 en 2015 heeft de Belgische belastingadministratie over die jaren ambtshalve belasting geheven. Ten slotte heeft de Belgische belastingadministratie – na in 2017 te hebben vastgesteld dat CEZAM niet alle vereiste periodieke aangiften had ingediend en de verschuldigde btw niet had voldaan – in 2018 de drie in punt 15 van het onderhavige arrest vermelde besluiten genomen.

17 CEZAM rechtvaardigt het ontbreken van aangiften met het feit dat de Belgische belastingadministratie haar een plan voor het wegwerken van de btw-schulden zou hebben geweigerd. Zij betwist met name het bedrag van de geldboeten, dat overeenkomt met 20 % van het btw-bedrag dat verschuldigd zou zijn geweest vóór verrekening van de aftrekbare btw. Voor de berekening van de geldboeten had deze administratie rekening moeten houden met het bedrag van de btw die daadwerkelijk moest worden voldaan, dat wil zeggen het bedrag na verrekening van de aftrekbare btw. De in casu door de belastingadministratie gevolgde benadering is in strijd met het recht op aftrek van voorbelasting en het beginsel van fiscale neutraliteit.

18 In dit laatste opzicht beroept CEZAM zich op de arresten van 9 juli 2015, *Salomie en Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), en 8 mei 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), en betoogt met name dat het evenredigheidsbeginsel meebrengt dat de lidstaten geen geldboete mogen opleggen gelijk aan het aftrekbare btw-bedrag, aangezien een dergelijke geldboete het recht op aftrek zou uithollen.

19 De Belgische Staat betoogt dat de oplossing waarvoor werd gekozen in het arrest van 8 mei 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), niet kan worden toegepast op het bij de verwijzende rechter aanhangige geding. Dat arrest betreft immers een situatie waarin facturen met vermelding van de btw zijn opgesteld, ofschoon geen belastbare handelingen waren verricht. De opsteller ervan had de btw betaald en elk gevaar voor verlies van belastinginkomsten uitgeschakeld. In een dergelijke situatie verzetten het evenredigheidsbeginsel en artikel 203 van richtlijn 2006/112, volgens hetwelk de op een factuur vermelde btw verschuldigd is, zich tegen de oplegging van een geldboete ten belope van 100 % van de ten onrechte afgetrokken btw.

20 In casu betoogt de Belgische Staat dat CEZAM is bestraft wegens niet-nakoming van de verplichting tot aangifte en voldoening van de btw. Deze verplichting is essentieel voor de werking

van het btw-stelsel waarin de belastingplichtige de rol van belastingontvanger vervult. Door de van haar klanten ontvangen btw niet af te dragen, heeft CEZAM een voordeel genoten ten nadele van de schatkist. Bovendien bedragen de geldboeten slechts 20 % van het btw-bedrag dat had moeten worden voldaan. Wat dit laatste betreft, is het recht op aftrek een optie waarvan de belastingplichtige gebruik kan maken door de af te trekken btw in zijn periodieke aangiften te vermelden.

21 Gelet op deze argumenten herinnert de verwijzende rechter eraan dat uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de lidstaten inzake btw in beginsel bevoegd zijn de sancties te kiezen die hun passend voorkomen, op voorwaarde dat zij niet verder gaan dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude (arrest van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punten 59 en 60). Die rechter herinnert er ook aan dat de maatregelen die worden genomen om deze doelstellingen te bereiken, geen afbreuk mogen doen aan de neutraliteit van de btw (arrest van 11 april 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punt 29). In dit verband verwijst de verwijzende rechter bovendien naar de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punt 62).

22 Diezelfde rechter is evenwel van oordeel dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet rechtstreeks van toepassing is om de sancties vast te stellen die gelden in geval van schending van de btw-regels. Hij vraagt zich echter af of dit beginsel in aanmerking moet worden genomen om te bepalen of de in casu aan CEZAM opgelegde sancties in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel.

23 Voorts merkt de verwijzende rechter op dat deze sancties zijn vastgesteld op grond van de Belgische regeling ter bestraffing van overtredingen die worden begaan zonder het oogmerk de btw te ontduiken.

24 Daarop heeft de tribunal de première instance du Luxembourg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzetten de artikelen 62, [punt 2], 63, 167, 206, 250 en 273 van richtlijn [2006/112] en het evenredigheidsbeginsel, zoals uitgelegd in met name het arrest van het Hof van 8 mei 2019, EN.SA [(C-712/17, EU:C:2019:374)], gelezen in samenhang met het neutraliteitsbeginsel, zich tegen een nationale regeling als die van artikel 70, § 1, van het btw-wetboek, artikel 1 van koninklijk besluit nr. 41 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, en rubriek V van tabel G in de bijlage bij dit besluit, op grond waarvan in geval van onjuistheden die zijn vastgesteld bij de controle van de boekhouding met betrekking tot de inhoud ervan, de sanctie die wordt opgelegd wanneer belastbare handelingen niet of slechts gedeeltelijk zijn opgenomen in de aangifte en wanneer het bedrag van de verschuldigde belasting meer dan 1 250 EUR bedraagt, bestaat in een verminderde forfaitaire geldboete ter hoogte van 20 % van de verschuldigde belasting, zonder dat de betaalde voorbelasting, die wegens het ontbreken van een aangifte niet in aftrek is gebracht, op de verschuldigde belasting in mindering kan worden gebracht voor de berekening van de geldboete, en terwijl volgens artikel 1, tweede lid, van koninklijk besluit nr. 41 de in de tabellen A tot en met J van de bijlage bij dit besluit opgenomen verminderingsschaal slechts van toepassing is indien de bestrafte overtredingen niet zijn begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken?

2) Maakt het voor het antwoord op de eerste vraag verschil of de belastingplichtige na de controle al dan niet vrijwillig de verschuldigde belasting heeft voldaan teneinde het betalingsverzuim te herstellen en daarmee het doel van waarborging van de juiste inning van de belasting te bereiken?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

25 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 62, punt 2, en de artikelen 63, 167, 206, 250 en 273 van richtlijn 2006/112 alsmede de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke niet-nakoming van de verplichting om de btw aan te geven en aan de schatkist af te dragen, wordt bestraft met een forfaitaire geldboete ten belope van 20 % van het btw-bedrag dat verschuldigd zou zijn geweest vóór verrekening van de aftrekbare btw.

26 In dit verband zij eraan herinnerd dat uit de artikelen 2 en 273 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU, volgt dat de lidstaten verplicht zijn alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat de btw op hun respectieve grondgebied volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden (arrest van 2 mei 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punt 26).

27 Wegens het ontbreken van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de toepasselijke sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van een daarbij ingevoerde regeling, zijn de lidstaten bevoegd de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. Zij moeten deze bevoegdheden echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit (zie in die zin arresten van 29 juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punt 29, en 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 62).

28 De lidstaten moeten bij de keuze van sancties het doeltreffendheidsbeginsel eerbiedigen, dat vereist dat doeltreffende en afschrikkende sancties worden ingevoerd teneinde tegen te gaan dat geharmoniseerde voorschriften op het gebied van btw worden geschonden en teneinde de financiële belangen van de Unie te beschermen (zie in die zin arrest van 2 mei 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punten 28 en 33).

29 Bovendien verwijst de verwijzende rechter in zijn eerste vraag niet alleen naar artikel 273 van richtlijn 2006/112 maar ook naar verschillende andere bepalingen van die richtlijn. Deze bepalingen lijken evenwel niet relevant voor de beantwoording van de gestelde vragen, die betrekking hebben op de criteria aan de hand waarvan kan worden bepaald of een btw-sanctie in overeenstemming is met de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit. Bijgevolg hoeft deze vraag, zoals geherformuleerd, slechts te worden beantwoord voor zover zij betrekking heeft op artikel 273 van richtlijn 2006/112, uitgelegd in het licht van die beginselen.

30 Wat in de eerste plaats het evenredigheidsbeginsel betreft, mogen de sancties die door het nationale recht overeenkomstig artikel 273 van richtlijn 2006/112 zijn voorgeschreven, niet verder gaan dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude. Bij de beoordeling of een sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, moet namelijk rekening worden gehouden met de aard en de ernst van de overtreding waarvoor die sanctie wordt opgelegd en met de wijze waarop de hoogte ervan wordt bepaald (zie in die zin arrest van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Hoewel het aan de verwijzende rechter staat om te beoordelen of de hoogte van de aan CEZAM opgelegde geldboeten in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, moet deze rechter niettemin worden gewezen op bepaalde elementen op basis waarvan hij die afweging kan maken.

32 Wat betreft de aard en de ernst van de overtredingen die de betrokken geldboeten beogen te bestraffen, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de aan CEZAM verweten overtredingen niet voortvloeien uit een onjuiste toepassing van de btw-regeling. Deze vennootschap heeft immers – gedurende een langere periode en ondanks verschillende ingrepen van de Belgische belastingautoriteiten – de verschuldigde btw noch aangegeven noch afgedragen.

33 Voorts kan de omstandigheid dat de belastingplichtige, na een belastingcontrole, de door de bevoegde autoriteiten vastgestelde betalingsachterstanden al dan niet vrijwillig heeft geregulariseerd, relevant zijn voor de beoordeling of een sanctie evenredig is gelet op de doelstelling om de juiste inning van de belasting te waarborgen. Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt echter dat in casu geen enkele vrijwillige regularisatie heeft plaatsgevonden.

34 Wat de wijze van vaststelling van de toe te passen sancties betreft, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat het Belgische recht in een gradatiesysteem van de geldboeten voorziet. Krachtens artikel 70, § 1, van het btw-wetboek wordt immers voor iedere niet-nakoming van de verplichting tot voldoening van de belasting een geldboete opgelegd die gelijk is aan het dubbele van de btw die verschuldigd zou zijn geweest vóór verrekening van de aftrekbare btw. Bij gebreke van frauduleus opzet bepaalt koninklijk besluit nr. 41 evenwel dat het bedrag van de geldboete wordt verlaagd tot respectievelijk 20 % of 10 % van de btw die verschuldigd zou zijn geweest vóór verrekening van de aftrekbare btw, naargelang het bedrag van de verschuldigde belasting voor een controleperiode van één jaar al dan niet meer dan 1 250 EUR bedraagt.

35 Hoe dan ook en onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, blijkt niet dat – gelet op de aard en de ernst van de aan CEZAM verweten overtredingen en de vereisten inzake doeltreffendheid en afschrikkende werking van btw-sancties – het opleggen van geldboeten ten belope van 20 % van de btw die verschuldigd zou zijn geweest vóór verrekening van de aftrekbare btw, verder gaat dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude.

36 Wat in de tweede plaats het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, dit beginsel verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten. Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij bijgevolg geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (zie in die zin arrest van 9 juli 2015, *Salomie en Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punten 58 en 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 In casu kan echter geen enkel element van het dossier waarover het Hof beschikt erop wijzen dat de aan CEZAM opgelegde geldboeten of de Belgische regeling die is toegepast om het bedrag ervan te bepalen – te weten artikel 70, § 1, van het btw-wetboek, gelezen in samenhang met koninklijk besluit nr. 41 – het recht op aftrek van voorbelasting kunnen aantasten. In het bijzonder lijken deze bepalingen zich er niet tegen te verzetten dat de belastingplichtige een dergelijk recht op aftrek kan doen gelden. In dit verband blijkt uit de opmerkingen van de Belgische regering dat de Belgische belastingautoriteiten bij de vaststelling van de belastingschuld van CEZAM ambtshalve de voorbelasting hebben afgetrokken.

38 Bovendien moet worden opgemerkt dat het hoofdgeding niet vergelijkbaar is met de zaak die heeft geleid tot het arrest van 9 juli 2015, *Salomie en Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 60-64), waarop CEZAM zich voor de verwijzende rechter beroept, aangezien de aan dat arrest ten grondslag liggende zaak betrekking had op een nationale bestuurspraktijk volgens welke niet-naleving van bepaalde formele vereisten voor controledoeleinden – zoals de door artikel 214 van richtlijn 2006/112 aan de belastingplichtige opgelegde verplichting om zich te identificeren voor btw-doeleinden of de in artikel 213 van die richtlijn neergelegde verplichting om opgave te doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteiten – niet bestraft werd met een geldboete die evenredig was aan de ernst van de overtreding, maar met de weigering van het recht op btw-aftrek, hetgeen aan de neutraliteit van de btw kon afdoen.

39 De onderhavige zaak is evenmin vergelijkbaar met die welke heeft geleid tot het arrest van 8 mei 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), waarop CEZAM zich eveneens beroept voor de verwijzende rechter.

40 In de punten 43 en 44 van dat arrest heeft het Hof vastgesteld dat het beginsel van fiscale neutraliteit eraan in de weg stond dat een geldboete gelijk aan 100 % van het bedrag van de ten onrechte afgetrokken voorbelasting werd opgelegd, terwijl de btw in een later stadium regelmatig was voldaan en de schatkist bijgevolg geen belastinginkomsten had gederfd, aangezien de eerbiediging van dit beginsel werd gewaarborgd door de mogelijkheid voor de lidstaten om alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw leverde of tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten geheel had uitgeschakeld. Het opleggen van deze boete had dus tot gevolg dat de ten aanzien van de belastingschuld overeenkomstig artikel 203 van richtlijn 2006/112 geboden herzieningsmogelijkheid per saldo werd uitgehold.

41 Dat is in casu daarentegen niet het geval aangezien, ten eerste, de aan CEZAM opgelegde geldboeten ertoe strekken het opzettelijke verzuim gedurende een langere periode om de btw aan te geven en te voldoen, te bestraffen. Aldus heeft dit verzuim een gevaar voor verlies van belastinginkomsten voor de schatkist opgeleverd. Ten tweede blijkt, zoals in punt 37 van het onderhavige arrest is opgemerkt, noch uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen noch uit andere gegevens in het dossier waarover het Hof beschikt dat deze geldboeten – waarvan het bedrag niet hoger is dan 20 % van de btw die verschuldigd zou zijn geweest vóór verrekening van de aftrekbare btw – afbreuk doen aan het recht op aftrek van de voorbelasting.

42 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 273 van richtlijn 2006/112 alsmede de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling volgens welke niet-nakoming van de verplichting om de btw aan te geven en aan de schatkist af te dragen, wordt bestraft met een forfaitaire geldboete ten belope van 20 % van het btw-bedrag dat verschuldigd zou zijn geweest vóór verrekening van de aftrekbare btw, onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties met betrekking tot de evenredigheid van de in het hoofdgeding opgelegde geldboete.

Kosten

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

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, alsmede de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling volgens welke niet-nakoming van de verplichting om de belasting over de toegevoegde waarde (btw) aan te geven en aan de schatkist af te dragen, wordt bestraft met een forfaitaire geldboete ten belope van 20 % van het btw-bedrag dat verschuldigd zou zijn geweest vóór verrekening van de aftrekbare btw, onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties met betrekking tot de evenredigheid van de in het hoofdgeding opgelegde geldboete.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.