

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

17 juli 2014 (*)

„Prejudiciële verwijzing ? Belasting over de toegevoegde waarde ? Zesde richtlijn (77/388/EEG) ? Richtlijn 2006/112/EG ? Vrijstelling van de invoer van goederen die komen te vallen onder een ander stelsel van entrepots dan dat van douane-entrepots ? Verplichting om de goederen daadwerkelijk in het entrepot op te slaan ? Niet-naleving ? Verplichting om de btw te betalen, hoewel die al via de verleggingsregeling is voldaan”

In zaak C-272/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Commissione tributaria regionale per la Toscana (Italië) bij beslissing van 25 mei 2012, ingekomen bij het Hof op 21 mei 2013, in de procedure

Equoland Soc. coop. arl

tegen

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: A. Borg Barthet, kamerpresident, E. Levits en F. Biltgen (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: L. Carrasco Marco, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 9 april 2014,

gelet op de opmerkingen van:

- Equoland Soc. coop. arl, vertegenwoordigd door M. Turci, R. Vianello en D. D’Alauro, advocati,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door M. J. García-Valdecasas Dorrego en L. Banciella Rodríguez-Miñón als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Recchia en C. Soulay 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 16 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18/EG van de Raad van 14 februari 2006 (PB L 51, blz. 12; hierna: „Zesde richtlijn”), en de artikelen 154 en 157 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Equoland Soc. coop. arl (hierna: „Equoland”) en het Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (douaneautoriteit – douanekantoor Livorno; hierna: „Ufficio”) betreffende een besluit van het Ufficio waarbij Equoland de verplichting werd opgelegd, belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) te betalen bij de invoer van goederen die niet daadwerkelijk in een belastingentrepot werden opgeslagen, hoewel zij die belasting reeds had voldaan via de verleggingsregeling.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van het goed geschiedt. Wanneer goederen vanaf hun binnenkomst in de Gemeenschap onder een van de in artikel 7, lid 3, van de richtlijn bedoelde regelingen worden geplaatst, vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan deze regelingen worden onttrokken.

Indien de ingevoerde goederen echter zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze communautaire rechten plaatsvinden.

In de gevallen waarin de ingevoerde goederen niet aan een van deze communautaire rechten zijn onderworpen, passen de lidstaten de vigerende bepalingen inzake invoerrechten toe met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting.”

4 Artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 quater daarvan (hierna: „artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn”), bepaalt:

„Onverminderd de andere communautaire belastingbepalingen kunnen de lidstaten, onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, bijzondere maatregelen nemen teneinde vrijstelling te verlenen voor de volgende handelingen of sommige daarvan, mits zij geen betrekking hebben op eindgebruik en/of eindverbruik en het bedrag van de [btw] dat verschuldigd is bij het onttrekken van de goederen aan de sub A tot en met E bedoelde regelingen of situaties overeenkomt met het belastingbedrag dat verschuldigd zou zijn geweest indien elk van deze handelingen in het binnenland was belast:

- A. de invoer van goederen die komen te vallen onder een ander stelsel van entrepots dan douane-entrepots;
- B. leveringen van goederen
- a) die bij de douane worden aangebracht en eventueel tijdelijk worden opgeslagen;
- b) die in een vrije zone of een vrij entrepot worden geplaatst;
- c) die komen te vallen onder een stelsel van douane-entrepots of onder een stelsel van actieve veredeling;

[...]

- e) die in het binnenland onder een ander stelsel van entrepots dan douane-entrepots komen te vallen.

In de zin van dit artikel worden als andere entrepots dan douane-entrepots beschouwd:

- voor accijnsproducten, de als belastingentrepots in de zin van artikel 4, sub b, van richtlijn 92/12/EEG [van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1)] aangemerkte plaatsen,
- voor andere goederen dan accijnsproducten, de als zodanig door de lidstaten aangemerkte plaatsen. De lidstaten mogen evenwel niet in een ander stelsel van entrepot dan douane-entrepots voorzien wanneer deze goederen bestemd zijn om in het kleinhandelsstadium te worden geleverd.

[...]"

5 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 septies daarvan, luidt als volgt:

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

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

[...]

- b) de [btw] welke verschuldigd of voldaan is voor in het binnenland ingevoerde goederen;

[...]"

6 Overeenkomstig artikel 4, sub b, van richtlijn 92/12 wordt onder „belastingentrepot” verstaan „iedere plaats waar de erkende entrepothouder bij de bedrijfsuitoefening accijnsproducten onder schorsing van accijns produceert, verwerkt, voorhanden heeft, ontvangt of verzendt, zulks onder bepaalde voorwaarden die zijn vastgesteld door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar dit belastingentrepot gelegen is”.

Italiaans recht

7 Artikel 50 bis, lid 4, van decreto-legge nr. 331 van 30 augustus 1993 houdende harmonisatie van de bepalingen inzake belasting op aardolie, alcohol, alcoholische dranken en

tabaksfabrikaten, alsook van de bepalingen inzake btw met de door de EEG-richtlijnen ingevoerde bepalingen, en uit die harmonisatie voortvloeiende wijzigingen, alsmede bepalingen inzake de erkende centra voor fiscale bijstand, de procedures voor belastingteruggaaf, de uitsluiting van de ILOR [imposta locale sui redditi (lokale inkomstenbelasting)] van de inkomsten van ondernemingen tot een bedrag gelijk aan de directe beroepskosten, de invoering voor 1993 van een bijzondere verbruiksbelasting op bepaalde goederen en andere fiscale bepalingen (GURI nr. 203 van 30 augustus 1993) bepaalt:

„De volgende handelingen worden verricht zonder betaling van [btw]:

[...]

b) handelingen inzake het in het vrije verkeer brengen van niet-communautaire goederen die, nadat een passende, in verhouding tot de belasting staande zekerheid is gesteld, in een btw-entrepot worden opgeslagen. Geautoriseerde marktdeelnemers in de zin van artikel 14 bis van verordening (EEG) nr. 2454/93 [...] en personen die zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 90 van de gecoördineerde tekst van de douanebepalingen, zoals opgenomen in decreet nr. 43 van de president van de Republiek van 23 januari 1973, hoeven geen zekerheid te stellen.”

8 Artikel 13 van decreto legislativo nr. 471 van 18 december 1997 betreffende de hervorming van de niet-strafrechtelijke fiscale sancties op het gebied van de directe belasting, de [btw] en de belastingheffing overeenkomstig artikel 3, 133e alinea, sub q, van wet nr. 662 van 23 december 1996 (gewoon supplement bij GURI nr. 5 van 8 januari 1998; hierna: „decreto legislativo nr. 471/97”) luidt als volgt:

„1. Eenieder die geheel of gedeeltelijk verzuimt binnen de vastgestelde termijnen vooruitbetalingen, periodieke betalingen, de vereffeningsbetaling of het blijkens de aangifte nog verschuldigde bedrag aan belasting te voldoen, na aftrek in deze gevallen van het bedrag van de periodieke betalingen en vooruitbetalingen – ook al zijn die niet voldaan –, wordt per onbetaald gebleven bedrag bestraft met een bestuurlijke boete ter hoogte van 30 % daarvan, ook wanneer na rechtzetting van bij de controle van de jaaraangifte vastgestelde materiële of berekeningsfouten blijkt dat de belasting hoger, of het aftrekbare overschot kleiner is. Voor betalingen die ten hoogste 15 dagen te laat worden gedaan en vorderingen betreffen die volledig worden gewaarborgd door vormen van zakelijke of persoonlijke zekerheden waarin bij wet is voorzien of die door de fiscus zijn erkend, wordt de in de eerste volzin bedoelde sanctie, naast toepassing van het bepaalde in artikel 13, lid 1, sub a, van decreto legislativo nr. 472 van 18 december 1997, verder beperkt tot een bedrag gelijk aan één vijftiende per dag vertraging. Dezelfde sanctie geldt in het geval van vaststelling van de verhoogde belasting overeenkomstig de artikelen 36^{bis} en 36-ter van decreet nr. 600 van de president van de Republiek van 29 september 1973 en artikel 54 van decreet nr. 633 van de president van de Republiek van 26 oktober 1972.

2. Behalve voor in het kohier ingeschreven belastingen geldt de sanctie ook in alle gevallen waarin een belasting of een deel ervan niet binnen de gestelde termijn wordt betaald.

3. De in dit artikel bepaalde sancties zijn niet van toepassing wanneer de betrokken bedragen tijdig zijn betaald aan een ander dan het bevoegde kantoor of een andere dan de bevoegde dienst of concessionaris.”

Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 Op basis van de verwijzingsbeslissing en de opmerkingen die zijn ingediend door Equoland, de Italiaanse en de Spaanse regering en de Europese Commissie, kunnen de feiten van het hoofdgeding worden geresumeerd als volgt.

10 In juni 2006 heeft Equoland bij het Ufficio aangifte van invoer gedaan van een partij goederen van oorsprong uit een derde land. In de douaneaangifte was vermeld dat de goederen voor btw-doeleinden zouden worden opgeslagen in het belastingentrepot. Bijgevolg werd op de datum van die verrichting geen betaling van btw bij invoer verlangd.

11 Op de dag na de invoer heeft de entrepotbeheerder de goederen die in zijn entrepot zouden worden opgeslagen, geregistreerd in de voorraadadministratie. Toen bleek dat de goederen nooit daadwerkelijk in het entrepot waren binnengebracht, maar slechts fictief, door inschrijving in de voorraadadministratie, werden zij onmiddellijk aan het stelsel van het belastingentrepot onttrokken en werd de btw door Equoland voldaan met toepassing van de verleggingsregeling.

12 Volgens het Ufficio waren de voorwaarden voor uitstel van betaling van de btw bij invoer niet vervuld, aangezien de goederen niet daadwerkelijk in het belastingentrepot waren binnengebracht. Het heeft zich op het standpunt gesteld dat Equoland de verschuldigde belasting niet had betaald en heeft op grond van artikel 13 van decreto legislativo nr. 471/97 verzocht om betaling van de btw bij invoer, vermeerderd met een geldboete ter hoogte van 30 % van het btw-bedrag.

13 Equoland is tegen dat besluit opgekomen bij de Commissione tributaria provinciale di Livorno met het betoog dat zij haar situatie, wat de btw bij invoer betreft, met toepassing van de verleggingsregeling had geregulariseerd, waarbij zij de btw in kwestie had betaald aan het Agenzia delle Entrate (kantoor van de belastingontvanger) in plaats van aan het Ufficio. Bijgevolg kan artikel 13 van decreto legislativo nr. 471/97 volgens haar geen toepassing vinden op een geval als dat van het hoofdgeding.

14 Het beroep van Equoland werd verworpen, waarna zij appel heeft aangetekend bij de Commissione tributaria regionale per la Toscana. Daar herhaalde zij haar standpunt dat de wijzigingsaanslag enkel was gebaseerd op het feit dat de ingevoerde goederen niet „daadwerkelijk” in het belastingentrepot waren opgeslagen. Daarbij heeft zij zich niet aan de betaling van de btw onttrokken, aangezien zij bij de invoer tot verbruik een op eigen naam gestelde factuur heeft uitgereikt voor de aankoop van de ingevoerde goederen, en de aldus geregulariseerde btw heeft voldaan. Voorts stelt Equoland dat in verschillende lidstaten de „fictieve” opslag van goederen in een belastingentrepot een legale praktijk is.

15 Het Ufficio betoogt om te beginnen dat als basisvoorwaarde voor de toepassing van de regeling inzake btw-entrepots, waarbij de btw niet bij invoer hoeft te worden betaald, maar pas bij de periodieke aangifte moet worden voldaan, geldt dat de ingevoerde goederen „daadwerkelijk” in een dergelijk entrepot worden binnengebracht. De nationale regels dienaangaande zijn duidelijk: daarin is bepaald dat die goederen „daadwerkelijk” in het entrepot moeten worden opgeslagen, aangezien de uitgestelde inning van de btw slechts kan worden gewaarborgd door de aanwezigheid van de goederen in een naar behoren erkend belastingentrepot.

16 Voorts kan een belastingplichtige zich niet met een beroep op het beginsel van btw-neutraliteit, dat slechts ziet op de economische gevolgen van die indirecte verbruiksbelasting, onttrekken aan de verplichting tot betaling van de btw op het ogenblik dat het belastbare feit zich voordoet, dat wil zeggen, in casu, bij invoer van de goederen.

17 Ten slotte is de btw bij invoer een belasting die verband houdt met het oversteken van de grens, die derhalve moet worden berekend en geïnd door de douaneautoriteit, in het onderhavige

geval het Ufficio. Dit maakt overigens de tijdige betaling mogelijk van het deel dat aan de Europese Unie toekomt.

18 De verwijzende rechter, waarbij het hoofdgeding aanhangig is, wijst erop dat de door het Ufficio verdedigde uitlegging ertoe leidt dat de btw wegens de niet-naleving van een verplichting die moet worden geacht zuiver formeel van aard te zijn, twee keer moet worden betaald. Voor het geval dat de daadwerkelijke opslag van de goederen in het belastingentrepot als verplicht zou worden beschouwd, kan schending van die verplichting afzonderlijk worden bestraft. Bij gebreke van een belastbare handeling mag zij echter niet tot heffing van btw over die goederen leiden.

19 Daarop heeft de Commissione tributaria regionale per la Toscana de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Volstaat het feit dat ingevoerde goederen onder een ander stelsel van entrepots dan dat van douane-entrepots worden geplaatst, namelijk het stelsel van btw-entrepots, overeenkomstig artikel 16 van de [Zesde richtlijn] en de artikelen 154 en 157 van [de btw-richtlijn] ook voor het verlenen van een vrijstelling van btw bij invoer wanneer de goederen niet daadwerkelijk doch slechts op papier in een dergelijk entrepot worden opgeslagen?

2) Staan de [Zesde richtlijn] en [de btw-richtlijn] in de weg aan de praktijk waarbij een lidstaat de btw bij invoer invordert, ofschoon die – bij vergissing of ten gevolge van onregelmatigheden – reeds in het kader van de verleggingsregeling is voldaan, door middel van uitreiking van een op eigen naam gestelde factuur en gelijktijdige boeking in het register van verkopen en aankopen?

3) Schendt de lidstaat het beginsel van btw-neutraliteit door betaling te eisen van btw die reeds in het kader van de verleggingsregeling is voldaan, door middel van uitreiking van een op eigen naam gestelde factuur en gelijktijdige boeking in het register van verkopen en aankopen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

20 Zoals blijkt uit het dossier dat aan het Hof is overgelegd, heeft de invoer van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen plaatsgevonden in juni 2006, zodat richtlijn 2006/112, die pas op 1 januari 2007 in werking is getreden, *ratione temporis* niet van toepassing is op het hoofdgeding.

21 Bijgevolg dient het verzoek om een prejudiciële beslissing aldus te worden begrepen dat het enkel betrekking heeft op de uitlegging van de Zesde richtlijn.

Eerste vraag

22 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de vrijstelling van btw bij invoer waarin zij voorziet, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de ingevoerde goederen die voor btw-doeleinden onder het stelsel van belastingentrepots worden geplaatst, daadwerkelijk in een dergelijk entrepot worden opgeslagen.

23 Dienaangaande moet allereerst in herinnering worden geroepen dat artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn strikt moet worden uitgelegd, aangezien die bepaling een uitzondering vormt op het in artikel 10, lid 3, van dezelfde richtlijn vervatte beginsel dat het belastbare feit plaatsvindt en de btw bij invoer verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt.

24 Voorts heeft de wetgever van de Unie aan het gebruik van de mogelijkheid die door artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten wordt geboden, twee essentiële voorwaarden verbonden, te weten dat de bij invoer vrij te stellen goederen geen betrekking hebben op

eindgebruik of eindverbruik, en dat het bedrag van de btw dat verschuldigd is bij het onttrekken van die goederen aan de regeling waaronder zij zijn geplaatst, overeenkomt met het bedrag aan btw dat verschuldigd zou zijn geweest indien elk van deze handelingen in het binnenland was belast.

25 Ten slotte kunnen de lidstaten op grond van de hun aldus toegekende mogelijkheid bijzondere maatregelen nemen om de in artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling te verlenen.

26 In die omstandigheden en bij gebreke van andere aanwijzingen dienaangaande in de Zesde richtlijn, staat het in beginsel aan de lidstaten de vormvereisten vast te stellen die de belastingplichtige in acht moet nemen om overeenkomstig die bepaling in aanmerking te komen voor btw-vrijstelling.

27 Daaraan moet echter worden toegevoegd dat de lidstaten de hun aldus verleende bevoegdheden moeten uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel (zie arrest R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 In het onderhavige geval blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de Italiaanse wetgever de vrijstelling van btw bij invoer heeft gekoppeld aan de verplichting voor de belastingplichtige om de ingevoerde goederen daadwerkelijk in het belastingentrepot op te slaan, aangezien deze feitelijke aanwezigheid wordt geacht de latere inning van de belasting te waarborgen.

29 Vastgesteld moet worden dat een dergelijke verplichting, ondanks de formele aard ervan, de overheid in staat stelt de nagestreefde doelen, namelijk de juiste heffing van de btw waarborgen en btw-fraude voorkomen, op efficiënte wijze te bereiken en als zodanig niet verder gaat dan nodig is om die doelen te verwezenlijken.

30 Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling die de vrijstelling van btw bij invoer waarin zij voorziet, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de ingevoerde goederen die voor btw-doeleinden onder het stelsel van belastingentrepots worden geplaatst, daadwerkelijk in een dergelijk entrepot worden opgeslagen.

Tweede en derde vraag

31 Met zijn tweede en derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich overeenkomstig het beginsel van btw-neutraliteit verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan een lidstaat betaling van btw bij invoer verlangt, hoewel die met toepassing van de verleggingsregeling reeds is voldaan door middel van uitreiking van een op eigen naam gestelde factuur en boeking in het register van aan? en verkopen van de belastingplichtige.

32 In dit verband moet in herinnering worden gebracht dat de lidstaten die bij de uitoefening van de hun bij artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn verleende bevoegdheden, maatregelen invoeren, zoals de verplichting om de ingevoerde goederen daadwerkelijk in het belastingentrepot op te slaan, bij gebreke van een regeling op het gebied van sancties, de sancties kunnen blijven kiezen die zij passend achten (zie in die zin arrest R?dlihs, EU:C:2012:497, punt 44).

33 Om de juiste heffing van de btw bij invoer te waarborgen en fraude te voorkomen is een lidstaat dus gerechtigd in zijn nationale wettelijke regeling passende sancties op te nemen ter bestraffing van de niet-nakoming van de verplichting ingevoerde goederen daadwerkelijk in het

belastingentrepot op te slaan.

34 Dergelijke sancties mogen echter niet verder gaan dan nodig is om die doelen te bereiken (zie in die zin arresten *Ecotrade*, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punten 65-67; *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 67, en *Rdlihs*, EU:C:2012:497, punt 47).

35 Bij de beoordeling of een dergelijke sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, moet onder meer rekening worden gehouden met de aard en de ernst van de inbreuk waarvoor de sanctie wordt opgelegd en met de wijze waarop de hoogte ervan wordt bepaald.

36 Wat in de eerste plaats de aard en de ernst van de inbreuk betreft, moet er ten eerste op worden gewezen dat de verplichting het ingevoerde goed daadwerkelijk in het belastingentrepot op te slaan, een vormvereiste is, zoals in punt 29 van dit arrest is overwogen.

37 Ten tweede zij opgemerkt dat de niet-inachtneming van die verplichting er althans in het hoofdgeding niet toe heeft geleid dat de btw bij invoer niet is betaald, aangezien die is voldaan in het kader van de door de belastingplichtige toegepaste verleggingsregeling, zoals door de verwijzende rechter is benadrukt.

38 Gesteld zou kunnen worden dat, aangezien de ingevoerde goederen niet daadwerkelijk in het belastingentrepot werden opgeslagen, de btw verschuldigd was op het ogenblik waarop zij zijn ingevoerd, en dat de betaling van die btw met toepassing van de verleggingsregeling dus te laat is verricht.

39 Zoals blijkt uit vaste rechtspraak van het Hof vormt de te late betaling van de btw, wanneer er geen sprake is van poging tot fraude of nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting, echter slechts een formele schending die geen afbreuk kan doen aan het recht op aftrek van de belastingplichtige. Een dergelijke te late betaling kan op zichzelf beschouwd in elk geval niet worden gelijkgesteld met fraude. Daarvoor is immers enerzijds vereist dat de betrokken handeling, in weerwil van de nakoming van de voorwaarden die zijn opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leidt dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt verleend, en anderzijds dat uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handeling erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen (zie in die zin arresten *Halifax e.a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, punten 74 en 75, en *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, punt 74).

40 Wat in de tweede plaats de methode voor de bepaling van de hoogte van de sanctie betreft, zij om te beginnen vastgesteld dat het feit dat de belastingplichtige niet alleen een boete van 30 % moet betalen, maar bovendien de btw bij invoer nogmaals moet voldoen, zonder dat rekening wordt gehouden met de reeds gedane betaling, er in wezen op neerkomt dat hem zijn recht op aftrek wordt ontnomen. Wanneer over een en dezelfde handeling dubbele btw wordt geheven, terwijl het recht op aftrek van die belasting slechts één keer wordt toegekend, blijft de resterende btw immers voor rekening van de belastingplichtige.

41 Zonder dat de verenigbaarheid van dit onderdeel van de sanctie met het evenredigheidsbeginsel hoeft te worden onderzocht, kan in dit verband worden volstaan met de opmerking dat het Hof meermaals heeft geoordeeld dat, gelet op de prominente plaats die het recht op aftrek inneemt in het gemeenschappelijke btw-stelsel, dat een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten beoogt te garanderen, wat veronderstelt dat de belastingplichtige de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw in aftrek kan brengen, een dergelijke sanctie, bestaande in de weigering van het recht op

af trek, niet in overeenstemming is met de Zesde richtlijn in een geval waarin geen fraude en geen nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting zijn vastgesteld (zie in die zin arresten Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punten 23 en 24, en EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punten 68 en 70).

42 Anderzijds blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de in de Zesde richtlijn vervatte verleggingsregeling, anders dan de Italiaanse regering ter terechtzitting heeft betoogd, de lidstaten onder meer moet helpen de bij bepaalde soorten handelingen vastgestelde belastingfraude en ontwijking aan te pakken (zie arrest Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punt 34).

43 Aangezien volgens de verwijzende rechter in het hoofdgeding geen sprake is van fraude of poging tot fraude, kan de sanctie niet worden geacht in overeenstemming te zijn met het beginsel van btw-neutraliteit, voor zover daarbij nogmaals betaling van de reeds voldane btw wordt verlangd, zonder dat deze tweede betaling recht geeft op aftrek.

44 Voor zover de sanctie bestaat in een verhoging van de belasting met een vast percentage, hoeft slechts in herinnering te worden gebracht dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat een dergelijke methode voor de bepaling van de hoogte van de sanctie – zonder dat getrapte sancties kunnen worden toegepast – mogelijkerwijs verder gaat dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de btw te verzekeren en fraude te voorkomen (zie in die zin arrest R-dlihs, EU:C:2012:497, punten 45 en 50-52).

45 Gelet op de hoogte van het percentage waarin de nationale wettelijke regeling voorziet voor de verhoging van het btw-bedrag en op het feit dat dat percentage niet kan worden aangepast aan de specifieke omstandigheden van het geval, valt in casu niet uit te sluiten dat deze methode voor de bepaling van de hoogte van de sanctie, en dus het desbetreffende onderdeel van de sanctie, onevenredig kan blijken te zijn (zie arrest R-dlihs, EU:C:2012:497, punt 52).

46 Ten slotte zij nog opgemerkt dat de betaling van verpagingsrente volgens de rechtspraak van het Hof een geschikte sanctie kan zijn in geval van schending van een formele verplichting, voor zover zij niet verder gaat dan nodig is om de nagestreefde doelen te bereiken, te weten de juiste inning van de btw waarborgen en fraude voorkomen (zie arrest EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punt 75).

47 Een dergelijke sanctie zou echter onevenredig zijn indien de verschuldigde rente in totaal evenveel zou bedragen als het bedrag van de aftrekbare belasting, aangezien dit zou impliceren dat de belastingplichtige zijn recht op aftrek wordt ontnomen.

48 Hoe dan ook is de uiteindelijke beoordeling van de evenredigheid van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde sanctie uitsluitend een zaak van de verwijzende rechter.

49 Gelet op het voorgaande moet op de tweede en de derde prejudiciële vraag worden geantwoord dat de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich overeenkomstig het beginsel van btw-neutraliteit verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan een lidstaat betaling van btw bij invoer verlangt, hoewel die met toepassing van de verleggingsregeling reeds is voldaan door middel van uitreiking van een op eigen naam gestelde factuur en boeking in het register van aan- en verkoop van de belastingplichtige.

Kosten

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

komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 16, lid 1, – in de versie van artikel 28 quater – van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18/EG van de Raad van 14 februari 2006, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling die de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde bij invoer waarin zij voorziet, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de ingevoerde goederen die met het oog op die belasting onder het stelsel van belastingentrepots worden geplaatst, daadwerkelijk in een dergelijk entrepot worden opgeslagen.**

2) **De Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18, moet aldus worden uitgelegd dat zij zich overeenkomstig het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan een lidstaat betaling van belasting over de toegevoegde waarde bij invoer verlangt, hoewel die met toepassing van de verleggingsregeling reeds is voldaan door middel van uitreiking van een op eigen naam gestelde factuur en boeking in het register van aan? en verkopen van de belastingplichtige.**

ondertekeningen

* Procestaal: Italiaans.