

Zaak C-935/19

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

23 december 2019

Verwijzende rechter:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 oktober 2019

Verzoekende partij:

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Vordering tegen de vaststelling van een bijkomende btw-verplichting krachtens artikel 112b, lid 2, van de Ustawa o VAT (btw-wet).

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU over de verenigbaarheid van de vaststelling van een bijkomende btw-verplichting krachtens artikel 112 ter, lid 2, van de btw-wet met het Unierecht

Prejudiciële vraag

Is de bijkomende belastingverplichting als bedoeld in artikel 112b, lid 2, van de btw-wet verenigbaar met het bepaalde in 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, zoals gewijzigd; hierna: „btw-richtlijn”) (meer bepaald de artikelen 2, 250 en 273), artikel 4, lid 3 VEU, artikel 325 VWEU en het evenredigheidsbeginsel?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 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), zoals gewijzigd,

Artikel 4, lid 3, VEU

Artikel 325 VWEU.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet betreffende de belastingen over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz.U. 2017, pos. 1221, zoals gewijzigd) (hierna: „btw-wet”).

Artikel 43, lid 1, punt 10): „Van belasting zijn vrijgesteld: [...] de levering van gebouwen, bouwwerken of gedeelten daarvan, behalve indien:

- a) de levering plaatsvindt in het kader van de eerste ingebruikneming of vóór de eerste ingebruikneming;
- b) tussen de eerste ingebruikneming en de levering van een gebouw, bouwwerk of gedeelte daarvan minder dan twee jaar is verstreken;

Artikel 43, lid 10): „Een belastingplichtige kan afzien van de in lid 1, punt 10, bedoelde vrijstelling en kiezen voor belastingheffing over de levering van gebouwen, bouwwerken of gedeelten daarvan, op voorwaarde dat de leverancier en de afnemer van gebouwen, bouwwerken of gedeelten daarvan:

- 1) zijn geregistreerd als actieve btw-plichtigen;
- 2) vóór de datum van levering van deze goederen aan de afnemer bij het hoofd van de belastingdienst een gemeenschappelijke verklaring indienen dat zij kiezen voor belasting van de levering van het gebouw, het bouwwerk of het gedeelte daarvan.”

Artikel 112b, lid 1: „Wanneer wordt vastgesteld dat de belastingplichtige:

- 1) in de ingediende belastingaangifte opgave heeft gedaan van:
 - a) een bedrag van de belastingverplichting dat lager is dan het verschuldigde bedrag,

b) een bedrag van de teruggaaf van het belastingverschil of een bedrag van de teruggaaf van de voorbelasting dat hoger is dan het verschuldigde bedrag,

c) een bedrag van het belastingverschil dat moet worden afgetrokken van het bedrag van de over latere boekjaren verschuldigde belasting dat hoger is dan het verschuldigde bedrag,

d) het bedrag van de teruggaaf van belastingverschil, het bedrag van de teruggaaf van de voorbelasting of het bedrag van het belastingverschil dat moet worden afgetrokken van de over latere boekjaren te betalen belasting, in plaats van het bedrag van de verschuldigde belasting dat aan de belastingdienst moet worden voldaan,

2) geen belastingaangifte heeft ingediend en het bedrag van de verschuldigde belasting niet heeft betaald

- bepaalt het hoofd van het belasting- of douanekantoor de juiste hoogte van deze bedragen en stelt hij een bijkomende belastingverplichting vast ten belope van 30 % van het bedrag waarmee de belastingverplichting te laag is opgegeven respectievelijk het bedrag van de teruggaaf van het belastingverschil, het bedrag van de teruggaaf van de voorbelasting of het belastingverschil dat moet worden afgetrokken van de over latere boekjaren te betalen belasting, te hoog is opgegeven.”

Artikel 112b, lid 2: „Indien na afronding van de belasting- of douanecontrole dan wel tijdens de douanecontrole in gevallen als genoemd in:

1) in lid 1, punt 1, de belastingplichtige een correctie op de aangifte heeft ingediend waarbij rekening is gehouden met de geconstateerde onregelmatigheden en hij het bedrag van de belastingverplichting heeft voldaan dan wel de onterechte teruggaaf heeft terugbetaald,

2) in lid 1, punt 2, de belastingplichtige de belastingaangifte heeft ingediend en het bedrag van de belastingverplichting heeft voldaan

- bedraagt het bedrag van de bijkomende belastingverplichting 20 % van het bedrag van waarmee de belastingverplichting te laag is opgegeven of het bedrag van de teruggaaf van het belastingverschil, de teruggaaf van de voorbelasting of het bedrag van het belastingverschil dat moet worden afgetrokken van de over latere boekjaren te betalen belasting, te hoog is opgegeven”.

Ordynacja podatkowa (wet betreffende het fiscaal procesrecht) van 29 augustus 1997 (Dz. U. 2019, pos. 900, zoals gewijzigd)

Artikel 81, § 1: „Tenzij anders is bepaald, kunnen belastingplichtigen, betalingsplichtigen en inhoudingsplichtigen een eerder ingediende belastingaangifte corrigeren.”

Artikel 81b, § 1: „Het recht op correctie van de aangifte:

- 1) wordt geschorst voor de duur van een belastingprocedure of een belastingcontrole, voor zover deze procedure of de controle daarop betrekking heeft;
- 2) wordt weer van kracht na afsluiting van:
 - a) de belastingcontrole,
 - b) de belastingprocedure, voor zover deze geen betrekking heeft op een beschikking tot vaststelling van de belastingverplichting.”

Korte beschrijving van de feiten en het geding

- 1 In de betwiste beschikking heeft de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (hoofddirecteur van de belastingadministratie Wrocław) (hierna: „in tweede instantie bevoegd belastingorgaan”) het gedeelte van de beschikking van de Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (hoofd van het belastingkantoor Trzebnica; hierna: „in eerste instantie bevoegd belastingorgaan”) waarbij de Grupa Warzywniej Sp. z o.o. (hierna: „verzoekster” of „belastingplichtige”) een bijkomende btw-heffing is opgelegd van 520 316 PLN, gehandhaafd. Hij heeft de beschikking van het in eerste instantie bevoegde belastingorgaan nietig verklaard voor wat betreft het gedeelte waarin werd vastgesteld met welk bedrag de voorbelasting de verschuldigde belasting overschreed, en heeft de behandeling van de procedure geschorst.
- 2 De belastingautoriteiten hebben vastgesteld dat de belastingplichtige bij notariële akte van 29 december 2017 een ontwikkeld onroerend goed heeft verworven dat meer dan twee jaar bewoond was. De notariële akte bevatte een verklaring dat de prijs van de gebouwen was vermeld in het bruto bedrag, inclusief btw. Deze verwerving werd bovendien gedocumenteerd door een factuur van de verkoper, waarop onder meer een belastbare verkoop van 14 209 003,60 PLN netto en een verschuldigde belasting van 3 268 070,83 PLN stonden vermeld.
- 3 De belastingplichtige heeft dit bedrag als aftrekbare voorbelasting opgenomen in de ingediende aangifte. Het gevolg was dat de op de bankrekening van de belastingplichtige gestorte teruggaaf van de voorbelasting een overschot vertoonde ten opzichte van de verschuldigde belasting.
- 4 Aangezien een belastingcontrole is gestart, heeft er geen btw-teruggaaf plaatsgevonden.
- 5 Onder verwijzing naar artikel 43, lid 1, punt 10, van de btw-wet heeft het in eerste instantie bevoegde belastingorgaan in het controlerapport gesteld dat de levering van onroerend goed volledig van belasting had moeten worden vrijgesteld. Tegelijkertijd stond het op het standpunt dat de partijen bij de handeling geen

verklaring hebben ingediend dat zij hadden gekozen voor de vrijstelling, zoals vereist krachtens artikel 43, lid 10, van de btw-wet. Bijgevolg stelde het orgaan vast dat de belastingplichtige geen recht had op aftrek van de voorbelasting die voortvloeide uit de vrijgestelde levering van onroerende goederen.

- 6 Ingevolge zijn recht krachtens artikel 81 van de belastingwet heeft de belastingplichtige een correctie op de aangifte ingediend die de bevindingen van de controle geheel in aanmerking nam en waaruit dus een aanzienlijk lager overschot van voorbelasting ten opzichte van de verschuldigde belasting naar voren kwam.
- 7 Ondanks het feit dat er een correctie was ingediend, heeft het in eerste instantie bevoegde belastingorgaan een nadere beschikking gegeven waarin het overschot van de voorbelasting ten opzichte van de na correctie verschuldigde belasting werd vastgesteld en de belastingplichtige een bijkomende belastingverplichting werd opgelegd.
- 8 In het hiertegen ingediende bezwaar heeft het in tweede aanleg bevoegde belastingorgaan de beschikking van het in eerste aanleg bevoegde belastingorgaan nietig verklaard voor wat betreft het gedeelte waarin het overschot van de voorbelasting ten opzichte van de verschuldigde belasting werd vastgesteld. Het orgaan oordeelde dat de ingediende correctie op dit punt doel trof en dat er geen gronden bestonden voor een belastingbeschikking. Het handhaafde het gedeelte van de beschikking waarin de bijkomende belastingverplichting was vastgesteld ingevolge artikel 112b, lid 2, van de btw-wet.
- 9 In haar beroep bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław) heeft verzoekster verzocht om nietigverklaring van de bestreden beschikking op grond van onder meer schending van het evenredigheidsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel in de btw, en heeft daarbij benadrukt dat er in dit geval geen sprake was van een financieel verlies voor de schatkist, omdat de aangegeven belastingteruggaaf niet had plaatsgevonden.
- 10 In zijn verweerschrift heeft het in tweede aanleg bevoegde belastingorgaan verzocht om verwerping van het beroep en zijn standpunt in de bestreden beschikking gehandhaafd.
- 11 De rechter in eerste aanleg heeft beslist het Hof van Justitie van de Europese Unie de in het dictum geformuleerde prejudiciële vragen te stellen en heeft de behandeling van de zaak geschorst.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 12 Voor de beslechting van het onderhavige geding moet worden beoordeeld of de toepassing van sancties in de vorm van een bijkomende belastingverplichting, in een situatie waarin als gevolg van een onjuiste opvatting van een toepasselijke

wettelijke bepaling in wezen geen belastinginkomsten zijn gederfd, verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel, en of het opleggen van deze bijkomende verplichting daadwerkelijk tot doel heeft belastingfraude te voorkomen dan wel louter een aanvullende fiscale maatregel vormt.

- 13 Volgens de verwijzende rechter volgt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie over de uitlegging van het evenredigheidsbeginsel dat het opleggen van aanvullende verplichtingen alleen gerechtvaardigd is om daadwerkelijke belastingfraude te voorkomen.
- 14 Hij haalt het arrest van 25 april 2017, Farkas (C-564/15 EU:C:2017:302), aan, volgens hetwelk, bij gebreke van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de toepasselijke sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van een bij deze wettelijke regeling ingesteld stelsel, de lidstaten bevoegd zijn de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. De lidstaten moeten deze bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel. Dergelijke sancties mogen derhalve niet verder gaan dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude. Bij de beoordeling of een sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, moet met name rekening worden gehouden met de aard en de ernst van de inbreuk waarvoor die sanctie wordt opgelegd en met de wijze waarop de hoogte ervan wordt bepaald. Weliswaar staat het ter beoordeling van de verwijzende rechter of het boetebedrag niet verder gaat dan nodig om de aangegeven doelstellingen te bereiken, maar hij moet op bepaalde elementen in het hoofdgeding worden gewezen die hem toestaan te beoordelen of de opgelegde sanctie, op basis van de bepalingen van het wetboek fiscaal procesrecht, in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel is. Een dergelijke sanctie lijkt in dat verband de belastingplichtigen ertoe aan te zetten om zo snel mogelijk de niet-betaling van de belasting te regulariseren en derhalve om de beoogde juiste inning van de belasting te bereiken.
- 15 Als algemene regel kunnen de lidstaten sancties opleggen voor inbreuken op het beginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel. De nationale maatregelen ter verwezenlijking van de doelstellingen van artikel 273 van de btw-richtlijn moeten in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel. De toepassing van sancties moet niet alleen worden beoordeeld op de vraag of zij het beoogde doel kunnen dienen, maar ook op de vraag of zij niet verder gaan dan nodig is om dit doel te bereiken (zie in die zin arrest van het Hof van 19 oktober 2017, SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, punten 49 en 50).
- 16 In de btw-wet is krachtens de ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o VAT (wet van 1 december 2016 tot wijziging van de btw-wet, Dz. U. 2016, nr. 2024) met ingang van 1 januari 2017 een bepaling opgenomen die het mogelijk maakt een bijkomende belastingverplichting op te leggen.

- 17 Soortgelijke sancties bestonden eerder in de tot 30 november 2008 geldende btw-wet en daarvoor in de Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (wet van 8 januari 1993 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde en de accijnzen). In zijn arrest van 29 april 1998 heeft de Trybunał Konstytucyjny (grondwettelijk hof, Polen) geoordeeld dat een dergelijke sanctie verenigbaar is met de grondwet. In zijn arrest van 15 januari 2009 in zaak K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11), heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de btw-richtlijn niet in de weg staat aan de sanctie zoals bepaald in de Poolse btw-wet.
- 18 In de toelichting bij de op 1 januari 2017 ingevoerde wijziging heeft de wetgever aangegeven dat het, gezien de omvang van de btw-fraude op dat moment, gerechtvaardigd was dit mechanisme opnieuw in te voeren om de inning van de btw te verbeteren. Derhalve werden opnieuw belastingsancties ingevoerd voor onbetrouwbare belastingverrekeningen die resulteerden in een te lage opgave van de belastingverplichting of een te hoge opgave van het overschot aan voorbelasting ten opzichte van het in latere verrekeningsperioden (terug) te betalen bedrag, of in een te hoge opgave van de belastingteruggaaf. Volgens de wetgever hadden de betreffende sancties in eerste instantie een preventief karakter: zij moesten de belastingbetalers ervan overtuigen dat het in hun belang was om hun belastingaangiften nauwkeurig en zorgvuldig in te vullen, omdat bij het bekend worden van een fout in de verrekening de verplichting ontstond een forfaitaire bijkomende belasting te betalen.
- 19 Deze preventieve betekenis van de ingevoerde sancties blijkt uit de bepalingen die aangeven in welke situaties deze sancties niet worden opgelegd. Dit is het geval indien de belastingplichtige de fout zelf corrigeert en het verschil betaalt ter compensatie van de te lage of te hoge opgave op enig moment vóór de datum van aanvang van de belastingcontrole.
- 20 De verwijzende rechter begrijpt de legitimiteit van de doelstelling om de belastingplichtigen ervan te overtuigen dat het in hun belang is om de belastingaangifte zorgvuldig en betrouwbaar in te vullen, maar wijst erop dat in het geval van btw-zaken rekening moet worden gehouden met de juridische complexiteit van de materie en de toegenomen mogelijkheid om fouten te maken. Een duidelijk voorbeeld is artikel 43, lid 1, punt 10, van de btw-wet, dat voorwerp was van het arrest van het Hof van Justitie van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), en sporadische rechtspraak van de nationale bestuursrechters. De regeling van artikel 112b, lid 2, van de btw-wet houdt op geen enkele manier rekening met een situatie – zoals die in het hoofdgeding – waarin een onjuiste verrekening het gevolg is van een onjuiste beoordeling door beide partijen bij de handeling over de vraag een bepaalde levering aan btw is onderworpen. In een dergelijk geval is er in feite geen sprake van gederfde belastinginkomsten, aangezien de belasting door de verkoper (zij het onterecht) wordt betaald, terwijl indien beide partijen de handeling oorspronkelijk als vrijgesteld hadden beschouwd, de belasting feitelijk niet zou zijn betaald.

- 21 Overigens moet nog worden opgemerkt dat in de rechtspraak van de nationale rechters in zaken als het hoofdgeding, onder inaanmerkingneming van het feit dat de bepalingen onduidelijk zijn (artikel 43, lid 10, van de btw-wet), is geoordeeld dat handelingen die vergelijkbaar zijn met de door de belastingplichtige verrichte handeling belastbaar zijn en dat de koper recht heeft op aftrek van voorbelasting. In het onderhavige geval heeft de belastingplichtige echter de bevindingen van de controle gevolgd en afgezien van de aftrek van voorbelasting, in de veronderstelling dat de handeling was vrijgesteld van btw. Aangezien de belastingplichtige echter het volledige bedrag van de factuur aan de verkoper heeft betaald, heeft hij in feite de volledige economische last van deze belasting gedragen, hetgeen in strijd is met het neutraliteitsbeginsel (indien wordt uitgegaan van het in de rechtspraak ingenomen standpunt dat de handeling belastbaar is). Het neutraliteitsbeginsel in de btw is dus geschonden.
- 22 Zoals het Hof van Justitie heeft opgemerkt: „Het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals dat door de rechtspraak betreffende artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde is geconcretiseerd, moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de belastingdienst op basis van een nationale bepaling ter omzetting van dit artikel de persoon die een vrijgestelde levering heeft verricht de teruggaaf van de bij vergissing aan zijn klant gefactureerde belasting over de toegevoegde waarde weigert op grond dat deze leverancier de onjuiste factuur niet heeft gecorrigeerd, terwijl de belastingdienst de klant het recht op aftrek van die belasting over de toegevoegde waarde definitief heeft ontzegd, waardoor de nationale wettelijke correctieregeling niet meer van toepassing is” (arrest van het Hof van Justitie van 11 april 2013, Rusedespred OOD, C-138/12, EU:C:2013:233302, punt 35).
- 23 In dergelijke situaties zijn de gevolgen van de ingevoerde regeling strijdig met de bovengenoemde doelstelling. Het moeten voldoen van een bijkomende belastingverplichting ontmoedigt de belastingplichtige immers om de resultaten van de controle te aanvaarden en de belasting met inbegrip van rente, op vrijwillige basis te betalen. Bovendien is dit in strijd met het recht van de belastingplichtige om een correctie toe te passen krachtens artikel 81b van de wet betreffende het fiscaal procesrecht en een soort valstrik voor de belastingplichtige. Hij heeft namelijk een bepaald recht, maar wordt gestraft met een bijkomende sanctie indien hij daarvan gebruik maakt. Tegelijkertijd heeft een dergelijke sanctie hoofdzakelijk betrekking op de belastingbetaler die de verkeerd opgestelde factuur heeft ontvangen, niet op degene die de factuur verkeerd heeft uitgereikt.
- 24 In de vorm waarin de bepaling is ingevoerd, wordt evenmin op enigerlei wijze rekening gehouden met de bedoeling van de belastingbetaler – dat wil zeggen, of de te laag opgegeven belasting het gevolg was van fraude, dan wel van een vergissing. Het moet worden benadrukt dat de belastingautoriteiten de voorschriften als gevolg van de onduidelijkheid van de regelingen van de btw-wet en de veelvuldige wijzigingen daarvan vaak onjuist uitleggen. In veel gevallen

wordt pas in de rechtspraak van de rechterlijke instanties en, in extreme gevallen, een arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie bepaald hoe de voorschriften moeten worden uitgelegd. De bepaling kent echter ook sancties voor belastingplichtigen in het geval zij bijvoorbeeld een algemene praktijk verkeerd toepassen. Derhalve is de betreffende sanctie duidelijk repressief en niet zozeer preventief van aard.

- 25 Zoals het Hof heeft uiteengezet in het arrest van 26 februari 2013, Hans Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), vloeit uit de artikelen 2, 250, lid 1, en 273 van de btw-richtlijn, waarin onder meer de bepalingen van artikel 4 van de Zesde richtlijn en artikel 22, leden 4 en 8, van die richtlijn, in de versie van artikel 28 nonies daarvan, zijn overgenomen, en uit artikel 4, lid 3, VEU voort dat iedere lidstaat alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen dient te treffen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden. Bovendien moeten de lidstaten volgens artikel 325 VWEU onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad bestrijden met maatregelen die afschrikkend werken en doeltreffend zijn, en moeten zij in het bijzonder ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen treffen als die welke zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad. De eigen middelen van de Unie omvatten volgens artikel 2, lid 1, van besluit 2007/436/EG, Euratom van de Raad van 7 juni 2007 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen met name de ontvangsten uit de toepassing van een uniform percentage op de btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens voorschriften van de Unie, zodat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de inning van de btw-ontvangsten met inachtneming van het toepasselijke Unierecht en de terbeschikkingstelling van de overeenkomstige btw-middelen van de begroting van de Unie, aangezien elk mankement in de inning van de btw-ontvangsten potentieel tot verlaging van de btw-middelen van de Unie leidt. Bijgevolg wordt met belastingboeten en strafvervolging wegens belastingfraude, zoals die waarvan de verdachte in het hoofdgeding het voorwerp is of is geweest wegens verstrekking van onjuiste inlichtingen op btw-gebied, uitvoering gegeven aan de artikelen 2, 250, lid 1, en 273 van de btw-richtlijn (voorheen de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn) en artikel 325 VWEU, en dus aan het recht van de Unie in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest.
- 26 In punt 30 van het arrest van 17 januari 2019 Dzivev (C-310/16, EU:C:2019:30, punt 30), geeft het Hof daarentegen aan dat „dat de sancties en de bestuurlijke en/of strafrechtelijke procedures met betrekking tot die sancties, die de lidstaten vaststellen om tegen te gaan dat de geharmoniseerde regels op het gebied van btw worden geschonden, weliswaar onder hun procedurele en institutionele autonomie vallen, maar dat deze autonomie – behalve door het evenredigheidsbeginsel en het gelijkwaardigheidsbeginsel, waarvan de toepassing in casu niet aan de orde is – wordt beperkt door het doeltreffendheidsbeginsel, dat vereist dat die sancties doeltreffend en afschrikkend zijn”.

- 27 De algemene levenservaring leert dat een echte bedrieger er geen belang bij heeft zijn daden door middel van een eigen correctie van zijn aangifte aan het licht te brengen. Het soort sanctie als bedoeld in artikel 112b, lid 2, van de btw-wet vervult zijn preventieve functie derhalve onvoldoende tegen potentiële fraudeurs.
- 28 Het automatisch en bij wet opleggen van een bijkomende verplichting in alle gevallen waarin opgave wordt gedaan van een te lage belastingverplichting of een te hoge belastingteruggaaf, zelfs wanneer de belasting in feite door een andere ondernemer is betaald of wanneer het belastingoverschot niet is terugbetaald, is volgens de verwijzende rechter geen geschikte maatregel om het in artikel 273 van de btw-richtlijn neergelegde doel van bestrijding van belastingfraude te verwezenlijken en gaat verder dan wat nodig is om de doelstellingen van correcte inning van de belasting en voorkoming van belastingmisdrijven te verwezenlijken. Deze maatregel houdt geen rekening met de aard en de ernst van de inbreuk, en evenmin met het feit dat de autoriteiten geen belastinginkomsten hebben gederfd en er geen aanwijzingen zijn voor belastingfraude (arrest van het Hof van 25 april 2017, Farkas, C-564/15 EU:C:2017:302).
- 29 Daar een prejudiciële uitspraak volgens de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu absoluut noodzakelijk om het voor hem aanhangige geding te beslechten, heeft deze rechter uiteindelijk op grond van artikel 267 VWEU besloten het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken om een prejudiciële beslissing.