

Zaak C-418/22**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:**

21 juni 2022

Verwijzende rechter:

Tribunal de première instance du Luxembourg (België)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

8 juni 2022

Verzoekende partij:

SA CEZAM

Verwerende partij:

Belgische Staat

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Verzoekster in het hoofdgeding vordert met name een herberekening van de proportionele fiscale geldboeten die de Belgische belastingadministratie haar heeft opgelegd wegens het niet-indienen van periodieke btw-aangiften. Zij stelt dat dergelijke geldboeten niet moeten worden berekend op basis van het brutobedrag van de belasting, maar op basis van het nettobedrag, dat wil zeggen op basis van de btw die verschuldigd is na verrekening met van de voorbelasting.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

De tribunal de première instance du Luxembourg (rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, België) is van mening dat het voor een uitspraak in het hoofdgeding noodzakelijk is het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 VWEU vragen te stellen over de verenigbaarheid van nationaalrechtelijke bepalingen betreffende de fiscale geldboeten die moeten worden betaald wegens

niet-betaling van de btw, met bepalingen van richtlijn 2006/112/EG en met het neutraliteits- en het evenredigheidsbeginsel.

Prejudiciële vragen

1) Verzetten de artikelen 62, [punt 2], 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 en het evenredigheidsbeginsel, zoals uitgelegd in met name het arrest van het Hof van 8 mei 2019, EN.SA (C-712/17), 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 bijlage G 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 alinea,] 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?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

Artikel 62, punt 2

„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.”

Artikel 63

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

Artikel 167

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

Artikel 206

„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.”

Artikel 250

„1. 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.

[...]”

Artikel 273

„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.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

Aangevoerde nationale bepalingen

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

Artikel 70

„§ 1. 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.

[...]”

Artikel 84

„[...]”

Binnen de door de wet gestelde grenzen, wordt het bedrag van de proportionele fiscale boeten vastgesteld in dit Wetboek [...], bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.”

Koninklijk besluit nr. 41, van 30 januari 1987, tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde

Artikel 1

„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 vóór 1 november 1993 in tabel A, en 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 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde;

[...]”

Bijlage

„Tabel G - GELDBOETEN VAN TOEPASSING VOOR DE OVERTREDINGEN BEOOGD IN ARTIKEL 70, § 1, VAN HET WETBOEK

Eerste afdeling – Binnenlandse en intracommunautaire verrichtingen

[...]

V. Onjuistheden vastgesteld bij het nazicht van de boekhouding met betrekking tot de inhoud ervan;

belastbare handelingen zijn niet, slechts gedeeltelijk, of zijn laattijdig opgenomen in de daartoe bestemde aangifte;

de persoon die niet gehouden is tot het indienen van een aangifte laat na de belasting binnen de vereiste termijn en op de voorgeschreven wijze te betalen.

Het bedrag van de verschuldigde belasting voor een controleperiode van één jaar is:

- minder dan of gelijk aan 1 250 EUR: 10 pct. van de verschuldigde belasting

- meer dan 1 250 EUR: 20 pct. van de verschuldigde belasting

[...]”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster in het hoofdgeding heeft sinds juni 2013 geen periodieke btw-aangiften meer ingediend.
- 2 Op 10 november 2015 is een regularisatieopgave opgesteld voor 2013. Omdat op die opgave niet is gereageerd, is een herinneringsbrief verzonden, eveneens tevergeefs. Daarop is een proces-verbaal opgesteld voor 2013, dat aan de vennootschap is betekend.
- 3 Aangezien de vennootschap ondanks de opmerkingen en aanmaningen ook heeft verzuimd periodieke btw-aangiften in te dienen voor 2014 en 2015, is over die jaren ambtshalve belasting geheven.
- 4 Vervolgens is in 2017 een bijzondere rekening geopend omdat verzoekster wederom niet al haar aangiften had ingediend en de volgens de ingediende aangiften verschuldigde btw niet had voldaan.
- 5 Volgens de dwangbevelen zijn de volgende bedragen verschuldigd:
 - voor 2013:
 - verschuldigde btw na verrekening: 278 880,50 EUR;
 - geldboeten: 265 940 EUR;
 - tot en met 20 maart 2016 berekende rente: 58 007,04 EUR.
 - voor 2014 en 2015:
 - verschuldigde btw na verrekening: 1 430 991,16 EUR;
 - geldboeten: 923 650,00 EUR;

- tot en met 20 januari 2017 berekende rente: 137 375,04 EUR.
 - voor de bijzondere rekening betreffende de periode van 31 januari 2017 tot en met 30 juni 2017:
 - verschuldigde btw: 88 610,36 EUR;
 - geldboeten: 14 290 EUR;
 - tot en met 20 december 2017 berekende rente: 4 962,16 EUR.
- 6 De opgelegde geldboeten bedragen 20 % van het brutobedrag van de btw, dat wil zeggen het btw-bedrag dat verschuldigd is zonder rekening te houden met de aftrekbare btw.

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

- 7 Volgens verzoekster moet de geldboete worden berekend op basis van de belasting die verschuldigd is nadat de aftrekbare btw in mindering is gebracht, dat wil zeggen op basis van het nettobedrag van de belasting (na aftrek van de voorbelasting) en niet op basis van het brutobedrag.
- 8 Ten eerste is in het nationale recht bepaald dat de sanctie gelijk is aan 20 % „van de verschuldigde belasting” (rubriek V van tabel G van de bijlage bij koninkrijk besluit nr. 41), te weten de belasting waarop de aftrekbare btw in mindering is gebracht. Anders zou de geldboete worden berekend op basis van btw die de belastingplichtige uiteindelijk niet verschuldigd is.
- 9 Die conclusie vloeit volgens verzoekster bovendien voort uit het beginsel van de fiscale neutraliteit.
- 10 Verzoekster verwijst in dit verband naar het arrest van 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), waarin het Hof in wezen heeft geoordeeld dat de lidstaten weliswaar bevoegd zijn om in de volgens hen geschikte sancties te voorzien in geval van niet-naleving van de Unierechtelijke voorwaarden voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek, maar dat zij hun bevoegdheid moeten uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de beginselen daarvan, met name de beginselen van evenredigheid en neutraliteit van de btw.
- 11 Volgens het Hof mogen de sancties dus „niet verder gaan dan ter verwezenlijking van de in artikel 273 van de btw-richtlijn genoemde doelstellingen noodzakelijk is en mogen [zij] geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit”, en „vormt de oplegging van een sanctie ter hoogte van 100 % van de eerder ten onrechte toegepaste belastingaftrek zonder er rekening mee te houden dat eenzelfde btw-bedrag in een later stadium regelmatig was afgedragen en dat de schatkist dus geen verlies aan belastinginkomsten had geleden, een sanctie die onevenredig is in

vergelijking met het beoogde doel” (arrest van 8 mei 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punten 39 en 42).

12 Verzoekster leidt daaruit het volgende af:

1) „De belastingschuld van de belastingplichtige [bestaat] steeds uit de verschuldigde belasting voortvloeiende uit de in een later stadium verrichte handelingen verminderd met de aftrekbare voorbelasting voortvloeiende uit de in een eerder stadium verrichte handelingen uit hetzelfde belastingtijdvak” (conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:35, punt 62; zie ook arrest van 8 mei 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punt 41);

2) De in een later stadium verrichte handelingen en de in een eerder stadium verrichte handelingen uit hetzelfde belastingtijdvak kunnen niet los van elkaar worden gezien;

3) Het evenredigheidsbeginsel brengt mee dat de lidstaten geen geldboete mogen opleggen ter hoogte van het aftrekbare btw-bedrag, omdat het recht op aftrek anders wordt uitgehouden;

4) Er moet worden nagegaan of het gevaar van verlies van belastinginkomsten wordt uitgeschakeld.

13 Door geen rekening te houden met het recht op aftrek, gaat de Belgische belastingadministratie bij de berekening van de geldboete niet uit van de werkelijke belastingschuld van de belastingplichtige, aangezien de proportionele geldboete van 20 % gedeeltelijk wordt berekend op basis van de aftrekbare btw (waarvan het bedrag in de onderhavige zaak niet door de belastingdienst wordt betwist). Dit betekent dat de omvang/het belang van het recht op aftrek wordt beperkt en de fiscale neutraliteit wordt ondermijnd, doordat de belastingplichtige de (positieve) gevolgen van zijn recht op aftrek verloren ziet gaan.

14 Immers, „[d]e twee berekeningswijzen kunnen [...] tot aanzienlijke verschillen leiden. In het uiterste geval, wanneer het bedrag van de verschuldigde belasting gelijk is aan dat van de belasting die in aftrek kan worden gebracht, [...] zal de proportionele geldboete [indien deze wordt berekend op basis van het nettobedrag] kunnen uitkomen op nihil, aangezien de verrekening van het ene met het andere bedrag ook een nulsaldo zal opleveren” (Houet, C., *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive?* https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr).

15 Wanneer bijvoorbeeld de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde geldboete van 20 % wordt opgelegd wegens een overtreding met betrekking tot een verschuldigde belasting van 10 000 EUR waarop een bedrag van 5 000 EUR aan voorbelasting in aftrek mag worden gebracht, zal de berekening op basis van het brutobedrag resulteren in een proportionele geldboete van 2 000 EUR (20 % van 10 000 EUR), terwijl de berekening op basis van het nettobedrag een geldboete

van 1 000 EUR (20 % van het eindsaldo, dat wil zeggen 10 000 – 5 000) zal opleveren (zie naar analogie Houet, C., op.cit.).

- 16 Met betrekking tot het gevaar van het verlies van belastinginkomsten merkt verzoekster op dat dit gevaar in casu niet aanwezig is, aangezien het aftrekbare deel dat de belastingdienst bij de berekening van de proportionele geldboete in aanmerking wil nemen, niet behoort tot de belastinginkomsten van de Belgische Staat.
- 17 Verzoekster voegt daaraan toe dat de belastingadministratie in een eerder dossier heeft aanvaard dat de proportionele geldboete wordt berekend op basis van „de verschuldigde belasting voortvloeiende uit de in een later stadium verrichte handelingen, verminderd met de aftrekbare voorbelasting voortvloeiende uit de in een eerder stadium verrichte handelingen uit hetzelfde belastingtijdvak” (vonnis van 17 februari 2021 van de verwijzende rechter).

Voornaamste argumenten van verweerder in het hoofdgeding

- 18 Volgens de Belgische Staat bepaalt artikel 70, § 1, van het btw-wetboek dat „[v]oor iedere overtreding van de verplichting de belasting te voldoen, [...] een geldboete [wordt] opgelegd gelijk aan het dubbel van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting”, zodat de grondslag voor de berekening van de geldboete wel degelijk het niet-aangegeven btw-bedrag is, aangezien nergens staat dat de geldboete moet worden berekend op basis van het bedrag van de belasting die verschuldigd is na aftrek van de voorbelasting. De enige belasting waarvoor een betalingsverplichting bestaat, is de belasting die verschuldigd is, dat wil zeggen – aldus artikel 62, punt 2, van richtlijn 2006/112/EG – de belasting die „de schatkist krachtens de wet [...] 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”.
- 19 Het arrest van 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), is volgens de Belgische Staat niet van toepassing op de onderhavige zaak, aangezien het betrekking heeft op de bijzondere mechanismen van artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG (recht op aftrek) en van artikel 203 van deze richtlijn, waarin staat dat „[d]e btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt”.
- 20 In die zaak, die ging over fictieve transacties (waarbij vennootschappen van dezelfde groep dezelfde hoeveelheden elektriciteit tegen dezelfde prijs verkochten en terugkochten), had de opsteller van de factuur het op de factuur vermelde btw-bedrag voor een als fictief beschouwde transactie betaald en vervolgens bij het terugkopen van de elektriciteit in aftrek gebracht. De in de artikelen 168 en 203 van richtlijn 2006/112/EG opgenomen voorschriften waren dus van toepassing op dezelfde marktdeelnemer, terwijl de transactie de betrokkenen geen enkel belastingvoordeel had opgeleverd en dus de schatkist geen nadeel had berokkend.

- 21 In die specifieke context heeft het Hof geoordeeld dat een nationale regeling die de onrechtmatige aftrek van btw bestraft met een geldboete die gelijk is aan het bedrag van de toegepaste aftrek, zonder daarbij rekening te houden met het bedrag van de belastingschuld, in strijd is met het evenredigheids- en het neutraliteitsbeginsel. De lessen van dat arrest kunnen dus niet worden uitgebreid tot andere gevallen, zoals de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde bestraffing van een onregelmatigheid bij de voldoening (en niet bij de aftrek van) de btw.
- 22 In dit geval zijn de geldboeten immers niet opgelegd wegens een onrechtmatige btw-aftrek die de schatkist geen nadeel heeft berokkend (niet-bestaande belastingschuld), maar omdat er geen btw is betaald over de in een later stadium verrichte handelingen, wat de belastingplichtige een voordeel heeft opgeleverd (in de vorm van een kredietlijn ten nadele van de fiscus) en leidt tot een verlies aan belastinginkomsten indien de verschuldigde belasting niet wordt geïnd. Bovendien is er geen sprake van een sanctie ter hoogte van 100 % van de ten onrechte toegepaste aftrek, maar gaat het om een sanctie ter hoogte van 20 % van de verschuldigde btw, die door de Belgische hoven van beroep en door het Belgische Hof van Cassatie als evenredig is beschouwd.
- 23 Indien het nettobedrag van de btw als berekeningsgrondslag werd genomen, zou dat bovendien het absurde gevolg hebben dat de proportionele geldboete kan uitkomen op nihil (zie punt 14 van deze samenvatting), zodat een belastingplichtige geen boete opgelegd zou krijgen, terwijl hij zich toch schuldig heeft gemaakt aan niet-nakoming van zijn verplichting tot voldoening van de belasting.
- 24 Verweerder preciseert dat hij in de onderhavige zaak, bij wijze van matigingsmaatregel, wel heeft aanvaard dat de aftrekbare btw rechtstreeks met de te betalen geldboete wordt verrekend. Deze verrekeningsmogelijkheid betreft echter de wijze van betaling en wijzigt op geen enkele wijze de grondslag voor de boeteberekening.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

- 25 De lidstaten kunnen op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG maatregelen nemen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om fraude te voorkomen.
- 26 „[B]ij ontbreken 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, [zijn] de lidstaten bevoegd [...] de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. Zij moeten hun bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel” (arrest van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 59). Dit betekent dat de door de lidstaten genomen maatregelen niet verder mogen gaan dan nodig is om de aldus nagestreefde doelstellingen te bereiken en dus niet op zodanige wijze

mogen worden aangewend dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw, dat een basisbeginsel is van het bij het ter zake geldende Unierecht ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 11 april 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punten 28 en 29).

- 27 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 (arresten van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 60; 8 mei 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punt 40, en 15 april 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, punt 27).
- 28 De tribunal de première instance du Luxembourg vraagt zich af of met het neutraliteitsbeginsel, hoewel het niet rechtstreeks van toepassing is op de sancties die gelden in geval de belastingplichtige zijn verplichtingen niet nakomt, direct of indirect rekening moet worden gehouden bij de beoordeling of een stelsel van proportionele geldboeten als dat waarin het Belgische recht – in het bijzonder artikel 70, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en koninklijk besluit nr. 41 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde – voorziet, in overeenstemming is met het evenredigheidbeginsel.
- 29 Er is dus sprake van een moeilijkheid bij de uitlegging van het Unierecht, die het volgens die rechterlijke instantie noodzakelijk maakt om het Hof krachtens artikel 267 VWEU te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de hierboven geformuleerde vragen.