

**Mål C-418/22****Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

21 juni 2022

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgien)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

8 juni 2022

**Klagande:**

SA CEZAM

**Motpart:**

État belge

**Saken i det nationella målet**

Klaganden i det nationella målet önskar bland annat utverka en omräkning av de proportionerliga skattetillägg som den belgiska skattemyndigheten kräver av klaganden till följd av att periodiska mervärdesskattedeclarationer inte lämnats in. Klaganden hävdar att sådana tillägg inte bör beräknas på bruttobeloppet av skatten utan på dess nettobelopp, det vill säga på grundval av den mervärdesskatt som ska betalas efter avdrag för den ingående mervärdesskatt som har betalats.

**Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Tribunal de première instance du Luxembourg (Förstainstansdomstolen i provinsen Luxemburg, Belgien) anser att den, för att kunna avgöra det nationella målet, med stöd av artikel 267 FEUF måste hänskjuta frågor till Europeiska unionens domstol om huruvida nationella bestämmelser om skattetillägg som ska betalas vid utebliven betalning av mervärdesskatt är förenliga med bestämmelserna i direktiv 2006/112/EG samt med neutralitets- och proportionalitetsprinciperna.

## Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1) Utgör artiklarna 62[.2], 63, 167, 206, 250 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och proportionalitetsprincipen, såsom den har tolkats i bland annat EU-domstolens dom av den 8 maj 2019, EN.SA (C-712/17), jämförd med neutralitetsprincipen, hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som utgörs av artikel 70[.1] i mervärdesskattelagen, artikel 1 och kolumn V i tabell G i bilagan till kunglig förordning nr 41 om fastställande av beloppet för proportionerliga skattetillägg i fråga om mervärdesskatt, enligt vilken det, vid felaktigheter som konstaterats vid kontrollen av redovisningens innehåll, såsom en åtgärd mot beskattningsbara transaktioner som helt eller delvis inte har redovisats för ett belopp som överstiger 1 250 euro, för överträdelsen påförs ett nedsatt schablontillägg som uppgår till 20 procent av den skatt som ska betalas, utan att den ingående skatt som betalats, vilken på grund av avsaknaden av en deklaration inte har dragits av, kan dras av vid beräkningen av tillägget, och trots att den skala för nedsättning som anges i tabellerna A–J i bilagan till denna förordning, enligt [artikel 1 andra stycket] i kunglig förordning nr 41 endast är tillämplig under förutsättning att de överträdelser för vilka åtgärder vidtagits har begåtts utan att det funnits någon avsikt att undvika eller att göra det möjligt att undvika skatten?

2) Påverkas svaret på frågan av den omständigheten att den beskattningsbara personen frivilligt eller ofrivilligt har betalat det skattebelopp som är utkrävt efter revisionen för att rätta till den bristande skattebetalningen och därmed uppnå målet att säkerställa en riktig skatteuppbörd?

## Anförda unionsbestämmelser

### *Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt*

Artikel 62 led 2 har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med

...

2) *mervärdesskattens utkrävbarhet*: att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.”

I artikel 63 föreskrivs följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävt vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

Artikel 167 har följande lydelse:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

I artikel 206 föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt skall betala nettobeloppet av denna skatt när den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250 lämnas. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan förfallodag för betalning av detta belopp eller begära preliminär betalning.”

Artikel 250 har följande lydelse:

”1. Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

...”

I artikel 273 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

## **Anförda nationella bestämmelser**

### ***Mervärdesskattelagen***

I artikel 70 föreskrivs följande:

”1. För varje överträdelse av skyldigheten att betala skatt ska ett tillägg utgå som är dubbelt så högt som den skatt som undandragits eller som betalats för sent.

...”

Artikel 84 har följande lydelse:

”...

Inom de gränser som föreskrivs i lag ska beloppet för de proportionerliga skattetillägg som föreskrivs i denna lag ... fastställas enligt en skala vars graderingar ska fastställas av kungen.”

Kunglig förordning nr 41 av den 30 januari 1987 om fastställande av beloppet för proportionerliga skattetillägg i fråga om mervärdesskatt.

I artikel 1 föreskrivs följande:

”Skalan för nedsättning av proportionerliga skattetillägg i fråga om mervärdesskatt fastställs

1° för överträdelser som begåtts före den 1 november 1993, i tabell A, och för överträdelser som begåtts efter den 31 oktober 1993, i tabell G i bilagan till denna förordning, vid överträdelser som avses i artikel 70.1 i mervärdesskattelagen,

...”

Bilaga

”Tabell G – TILLÄGG VID ÖVERTRÄDELSER SOM AVSES I ARTIKEL 70.1 I LAGEN

Avsnitt 1 – Inhemskas transaktioner och gemenskapsinterna transaktioner

...

V. Felaktigheter som konstaterats vid kontrollen av redovisningens innehåll;

de beskattningsbara transaktionerna har helt eller delvis inte redovisats eller har redovisats för sent i den deklaration som är avsedd för detta ändamål;

den person som inte är skyldig att lämna in en deklaration försummar att betala skatten inom den tid och på det sätt som föreskrivs.

Det skattebelopp som ska betalas för en kontrollerad period på ett år

– understiger eller är lika med 1 250 euro: 10 procent av den skatt som ska betalas

– överstiger 1 250 euro: 20 procent av den skatt som ska betalas

...”

**Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet**

- 1 Klaganden i det nationella målet har inte lämnat in någon periodisk mervärdesskattedeclaration sedan juni 2013.
- 2 Den 10 november 2015 upprättades en justeringsfaktura för år 2013. Eftersom fakturan förblev obesvarad skickades en påminnelse, dock utan framgång. Därmed upprättades en rapport om beskattning för år 2013 som bolaget delgavs.
- 3 Eftersom de periodiska mervärdesskattedeclarationerna inte heller lämnades in för åren 2014 och 2015, trots påpekanden och påminnelser, beslutades om påförande av skatt ex officio för dessa två år.
- 4 Därefter upprättades, år 2017, ett särskilt konto eftersom klaganden återigen hade underlåtit att lämna in alla sina deklARATIONER och inte hade betalat den mervärdesskatt som skulle ha betalats och som angavs i de deklARATIONER som hade lämnats in.
- 5 De belopp som ska betalas uppgår enligt kraven till
  - för år 2013:
    - mervärdesskatt som ska betalas efter avräkning: 278 880,50 euro,
    - tillägg: 265 940 euro,
    - ränta beräknad fram till och med den 20 mars 2016: 58 007,04 euro.
  - för åren 2014 och 2015:
    - mervärdesskatt som ska betalas efter avräkning: 1 430 991,16 euro,
    - tillägg: 923 650,00 euro,
    - ränta beräknad fram till och med den 20 januari 2017: 137 375,04 euro.
  - för det särskilda kontot för perioden den 31 januari 2017–30 juni 2017:
    - mervärdesskatt som ska betalas: 88 610,36 euro,
    - tillägg: 14 290 euro,
    - ränta beräknad fram till och med den 20 december 2017: 4 962,16 euro.
- 6 De begärda tilläggen motsvarar 20 procent av mervärdesskattens bruttobelopp, det vill säga utan beaktande av avdragsgill mervärdesskatt.

## Parternas huvudargument

- 7 Enligt klaganden ska tillägget beräknas på den skatt som ska betalas efter avdrag för den avdragsgilla mervärdesskatten, det vill säga på skattens nettobelopp (efter avdrag för den ingående skatt som har betalats) och inte på skattens bruttobelopp.
- 8 Först och främst föreskrivs det i nationell rätt att sanktionen ska motsvara 20 procent av ”den skatt som ska betalas” (kolumn V i tabell G i bilagan till kunglig förordning nr 41), det vill säga efter avdrag för den avdragsgilla mervärdesskatten. I annat fall beräknas tillägget på grundval av den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen i slutändan inte är skyldig att betala.
- 9 Vidare följer denna slutsats av principen om skatteneutralitet.
- 10 Klaganden hänvisar i detta hänseende till domen av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), i vilken domstolen slog fast att medlemsstaterna visserligen är behöriga att välja de sanktioner som de anser lämpliga vid underlåtenhet att uppfylla de villkor som föreskrivs i unionslagstiftningen för att göra avdrag för mervärdesskatt, men att de är skyldiga att utöva sin befogenhet med iakttagande av unionsrätten och dess principer, i synnerhet proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet.
- 11 Domstolen fortsatte med att ange följande: ”Sanktionerna får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som nämns i artikel 273 i direktiv 2006/112 och får inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet” och ”[a]tt ... påföra böter som motsvarar hela det skattebelopp som felaktigt dragits av i ett tidigare led, utan att beakta att samma skattebelopp vederbörligen betalats i ett senare led och att statskassan därmed inte förlorat några skatteintäkter, utgör en sanktion som inte står i proportion till det syfte den eftersträvar” (dom av den 8 maj 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkterna 39 och 42).
- 12 Klaganden drar av detta slutsatsen att
  - 1) ”... den beskattningsbara personens skatteskuld alltid [består] av den skatt som ska betalas för den utgående transaktionen med avdrag för den ingående skatt som kan dras av från ingående transaktioner från samma beskattningsperiod” (förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i mål EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 62, se även dom av den 8 maj 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 41),
  - 2) för en och samma beskattningsperiod är ut- och ingående transaktioner oskiljaktiga,
  - 3) proportionalitetsprincipen kräver att medlemsstaterna inte påför tillägg med ett belopp som är lika stort som den avdragsgilla mervärdesskatten, eftersom detta avdrag annars blir meningslöst och förlorar sitt innehåll,

- 4) det måste prövas huruvida risken för skatteförluster har undanröjts.
- 13 Genom att bortse från avdragsrätten beräknar den belgiska skattemyndigheten inte sitt tillägg på grundval av den beskattningsbara personens faktiska skatteskuld, eftersom det proportionerliga tillägget på 20 procent delvis beräknas på den avdragsgilla mervärdesskatten (vars belopp i det aktuella fallet inte ifrågasätts av skattemyndigheten), vilket minskar avdragsrättens räckvidd/intresse och undergräver skattens neutralitet genom att den beskattningsbara personen inte tillräknas de (positiva) följderna av personens avdragsrätt.
- 14 Det är nämligen så, att "[d]e två beräkningsmetoderna kan ... ge upphov till betydande skillnader. I extrema fall, när det belopp som ska betalas och det belopp som kan dras av är identiska, ... kan det proportionerliga tillägget [om detta beräknas på nettobeloppet] bli noll, eftersom avräkningen mellan de två beloppen också kommer att medföra ett nollsaldo. » (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](https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr)).
- 15 Exempelvis kommer, vid en tillämpning av det tillägg på 20 procent som är aktuellt i detta mål på en överträdelse som avser en skatteskuld på 10 000 euro för vilken en rätt att göra avdrag med 5 000 euro kan göras gällande, en beräkning på grundval av bruttobeloppet att leda till ett proportionerligt tillägg på 2 000 euro (20 procent av 10 000 euro), medan en beräkning på grundval av nettobeloppet skulle leda till ett tillägg på 1 000 euro (20 procent av det slutliga saldot, nämligen 10 000 - 5 000) (se, analogt, Houet, C., op.cit.).
- 16 När det gäller risken för skattebortfall påpekar klaganden att denna risk inte föreligger i detta fall, eftersom den avdragsgilla del på vilken myndigheten avser att ta ut sitt proportionerliga tillägg inte ingår i den belgiska statens skatteintäkter.
- 17 Klaganden tillägger att skattemyndigheten i ett tidigare mål har accepterat att det proportionerliga tillägget ska beräknas på grundval av "den skatt som ska betalas för de transaktioner som betecknats som utgående med avdrag för den ingående skatt som kan dras av från ingående transaktioner från samma beskattningsperiod" (den hänskjutande domstolens dom av den 17 februari 2021).

### **Motpartens huvudargument**

- 18 Enligt den belgiska staten föreskrivs det i artikel 70.1 i mervärdesskattelagen att "[f]ör varje överträdelse av skyldigheten att betala skatt ska ett tillägg utgå som är dubbelt så högt som den skatt som undandragits eller som betalats för sent", vilket innebär att grunden för beräkningen av tillägget faktiskt är det mervärdesskattebelopp som inte deklarerats, medan det inte finns någon bestämmelse enligt vilken tillägget ska beräknas på det skattebelopp som ska betalas efter avdrag för avdragsgill mervärdesskatt. Den enda skatt för vilken det föreligger en betalningsskyldighet är den skatt som är utkrävbar, nämligen, enligt artikel 62.2 i direktiv 2006/112/EG, "att staten enligt lag får rätt att vid en given

tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp”.

- 19 Vad beträffar domen av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), är den inte tillämplig i förevarande mål, eftersom den avser de särskilda mekanismerna i artikel 168 i direktiv 2006/112/EG (avdragsrätt) och artikel 203 i det direktivet, där det föreskrivs att ”[m]ervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura”.
- 20 I det målet, som rörde fiktiva transaktioner (bolag inom samma koncern sålde och återköpte därefter identiska kvantiteter el till samma pris), hade den som utfärdat fakturan betalat det mervärdesskattebelopp som angavs på fakturan för en transaktion som ansågs vara fiktiv innan beloppet drogs av vid återköpet. De krav som fastställs i artiklarna 168 och 203 i direktiv 2006/112/EG gällde därför gemensamt för en och samma näringsidkare, trots att transaktionen inte hade gett upphovsmännen någon skattefördel och därmed inte heller orsakat någon förlust för statskassan.
- 21 Det var i detta specifika sammanhang som domstolen slog fast att en nationell lagstiftning som föreskriver att den som olagligen gör avdrag för mervärdesskatt straffas med böter motsvarande det avdragna beloppet utan beaktande av skatteskuldens storlek strider mot proportionalitets- och neutralitetsprinciperna. Lärdomarna från den domen kan därför inte utsträckas till andra fall, såsom, i förevarande mål, det fall där en oegentlighet har begåtts i fråga om mervärdesskattens betalning (och inte i fråga om dess avdrag).
- 22 I förevarande fall har tilläggen nämligen inte påförts på grund av ett olagligt avdrag utan förlust för statskassan (nollskatteskuld), utan på grund av att mervärdesskatt inte har betalats för de utgående transaktionerna, vilket leder till en fördel för den beskattningsbara personen (i form av en kreditlina till nackdel för statskassan) och en förlust av skatteintäkter om den skatt som ska betalas inte återkrävs. Dessutom motsvarar sanktionen inte 100 procent av olagliga avdrag utan 20 procent av den mervärdesskatt som ska betalas, vilket de belgiska appellationsdomstolarna och kassationsdomstolarna anser vara en proportionerlig sanktion.
- 23 Att utgå från nettomervärdesskattebeloppet som beräkningsgrund skulle dessutom få den orimliga följden att det proportionerliga tillägget kan bli noll (se punkt 14 ovan), vilket innebär att en beskattningsbar person inte påförs tillägget trots att vederbörande har åsidosatt sin skyldighet att betala skatten.
- 24 Motparten har angett att den i detta fall, som en åtgärd för återhållsamhet, har medgett direkt avdrag för avdragsgilla skatter. Detta avdrag har emellertid formen av en betalningsmetod och ändrar inte grunden för beräkningen av tilläggen.



**Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs**

- 25 Enligt artikel 273 i direktiv 2006/112/EG har medlemsstaterna befogenhet att besluta om åtgärder för att säkerställa en riktig skatteuppbörd och för att förebygga bedrägeri.
- 26 ”[S]å länge det inte har skett någon harmonisering av unionslagstiftningen i fråga om tillämpliga sanktioner för underlåtenhet att iaktta villkor som föreskrivs i ett regelverk som införts genom unionslagstiftningen, har medlemsstaterna befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iaktta unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, följaktligen också proportionalitetsprincipen (dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59). Dessa åtgärder får således inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften och de får därför inte vidtas på ett sådant sätt att de äventyrar principen om mervärdesskattens neutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionsrätten på området (dom av den 11 april 2013 i mål C-138/12, Rusedespred, EU:C:2013:233, punkterna 28 och 29).
- 27 Vid prövningen av huruvida en viss sanktion är förenlig med proportionalitetsprincipen ska hänsyn bland annat tas till den aktuella överträdelsens art och svårhetsgrad samt till metoden för fastställandet av sanktionens belopp (dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 60, dom av den 8 maj 2019, EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 40, och dom av den 15 april 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, punkt 27).
- 28 Tribunal de première instance du Luxembourg (Förstainstansdomstolen i provinsen Luxemburg, Belgien) önskar klarhet i huruvida neutralitetsprincipen, även om den inte är direkt tillämplig på de sanktioner som föreskrivs för det fall den beskattningsbara personen inte uppfyller sina skyldigheter, direkt eller indirekt ska beaktas vid prövningen av om den ovannämnda proportionalitetsprincipen iakttas genom ett system med proportionerliga tillägg, såsom det system som föreskrivs i belgisk rätt, särskilt artikel 70.1 i mervärdesskattelagen och kunglig förordning nr 41 om fastställande av beloppet för proportionerliga skattetillägg i fråga om mervärdesskatt.
- 29 Det föreligger således en svårighet vid tolkningen av unionsrätten som denna domstol anser att det är nödvändigt att förhöra sig om vid EU-domstolen enligt artikel 267 FEUF genom att ställa ovannämnda tolkningsfrågor.