

**Sag C-418/22****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

21. juni 2022

**Forelæggende ret:**

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgien)

**Forelæggelsesafgørelse af:**

8. juni 2022

**Sagsøger:**

SA CEZAM

**Sagsøgt:**

État belge

**Hovedsagens genstand**

Sagsøgeren i hovedsagen ønsker bl.a. at få en ny beregning af de forholdsmæssigt fastsatte skattebøder, som de belgiske skattemyndigheder afkræver sagsøgeren på grund af manglende indgivelse af periodiske momsangivelser. Sagsøgeren har gjort gældende, at sådanne bøder ikke skal beregnes på grundlag af afgiftens bruttobeløb, men på grundlag af nettobeløbet, dvs. på grundlag af den skyldige moms efter fradrag af den indgående moms.

**Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse**

Tribunal de première instance du Luxembourg (retten i første instans i provinsen Luxembourg, Belgien) er af den opfattelse, at den for at kunne træffe afgørelse i hovedsagen skal forelægge Den Europæiske Unions Domstol spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF om, hvorvidt nationale bestemmelser om skattebøder, der skal betales i tilfælde af manglende betaling af moms, er forenelige med bestemmelserne i direktiv 2006/112/EF og med neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet.

## Præjudicielle spørgsmål

1) Er artikel 62, [nr. 2),] og artikel 63, 167, 206, 250 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og proportionalitetsprincippet, som fortolket bl.a. i Domstolens dom af 8. maj 2019, EN.SA (C-712/17), sammenholdt med neutralitetsprincippet, til hinder for en national lovgivning såsom artikel 70, [stk. 1,] i code de la TVA (momsloven), artikel 1 og rubrik V i tabel G i bilaget til arrêté royal n° 41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (kongelig anordning nr. 41 om fastsættelse af størrelsen af forholdsmæssigt fastsatte skattebøder på merværdiafgiftsområdet), hvorefter overtrædelsen i tilfælde af unøjagtigheder med hensyn til indholdet af regnskaberne, der blev konstateret i forbindelse med kontrollen, med henblik på at sanktionere afgiftspligtige transaktioner, der ikke er blevet helt eller delvist indberettet, og som andrager et beløb på over 1 250 EUR, straffes med en fast bøde, der nedsættes til 20% af den skyldige afgift, uden at det er muligt at fratække den betalte indgående afgift, som på grund af manglende angivelse ikke er blevet fratrukket, ved beregningen af bøden, og at reduktionsskalaen i henhold til [artikel 1, stk. 2,] i kongelig anordning nr. 41, der er fastsat i tabel A-J i bilaget til denne anordning, kun finder anvendelse, hvis de sanktionerede overtrædelser er begået uden forsæt til at begå eller tillade skatteunddragelse?

2) Har den omstændighed, at den afgiftspligtige person frivilligt eller ufrivilligt har betalt det skyldige afgiftsbeløb efter afgiftskontrollen med henblik på at berigtige den manglende betaling af momsen, og målet om at sikre en korrekt opkrævning af momsen dermed nås, indflydelse på besvarelsen af spørgsmålet?

## Anførte EU-retlige forskrifter

*Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem*

Artikel 62, nr. 2):

»I dette direktiv forstås ved:

[...]

2) »afgiftens forfald«: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.«

Artikel 63:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted.«

#### Artikel 167

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

#### Artikel 206

»Enhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for moms, skal indbetale momsens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den i artikel 350 omhandlede momsangivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acontobeløb.«

#### Artikel 250

»1. Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.

[...]«

#### Artikel 273

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af moms og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

### **Anførte nationale forskrifter**

#### *Code de la taxe sur la valeur ajoutée (lov om merværdiafgift)*

#### Artikel 70

»1. For enhver tilsidesættelse af forpligtelsen til at betale afgiften pålægges der en bøde på to gange den unddragne eller for sent betalte afgift.

[...]«

#### Artikel 84

»[...]

Inden for de lovbestemte rammer fastsættes størrelsen af de forholdsmæssigt fastsatte skattebøder i henhold til denne lov [...] efter en skala, hvis gradueringer bestemmes af kongen.«

*Arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (kongelig anordning nr. 41 af 30.1.1987 om fastsættelse af størrelsen af forholdsmæssigt fastsatte skattebøder på merværdiafgiftsområdet)*

Artikel 1

»Reduktionsskalaen for *forholdsmæssigt fastsatte* skattebøder på merværdiafgiftsområdet fastsættes som følger:

1° for overtrædelser begået før den 1. november 1993 i tabel A og for overtrædelser begået efter den 31. oktober 1993 i tabel G i bilaget til nærværende anordning i tilfælde af overtrædelser som omhandlet i artikel 70, stk. 1, i lov om merværdiafgift

[...]

Bilag

»Tabel G – BØDER FOR DE I LOVENS ARTIKEL 70, STK. 1, OMHANDLEDE OVERTRÆDELSER

Afsnit 1 – Indenlandske transaktioner og transaktioner inden for Fællesskabet

[...]

V. Unøjagtigheder med hensyn til indholdet af regnskaberne, der blev konstateret i forbindelse med kontrollen;

de afgiftspligtige transaktioner er ikke blevet helt eller delvist indberettet eller er blevet bogført/indberettet for sent i den dertil beregnede angivelse

en person, som ikke er forpligtet til at indgive en angivelse, undlader at betale den skyldige afgift inden for den fastsatte frist og på den fastsatte måde.

Det afgiftsbeløb, der skal betales for en kontrolperiode på et år, er:

- 1 250 EUR eller derunder: 10% af den skyldige afgift
- over 1 250 EUR: 20% af den skyldige afgift

[...]

## Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren i hovedsagen har ikke siden juni 2013 indgivet periodiske momsangivelser.
- 2 Den 10. november 2015 blev der udarbejdet en berigtigelsesopgørelse for 2013. Da denne opgørelse ikke fremkaldte nogen reaktion, blev der fremsendt en rykkerskrivelse uden større held. Der blev derfor udarbejdet en opgørelse over afgiftstilsvaret for 2013, som blev meddelt selskabet.
- 3 Da der heller ikke blev indgivet periodiske momsangivelser for 2014 og 2015 trods bemærkningerne og rykkerskrivelserne, fastsatte myndighederne afgifterne for disse to år.
- 4 Efterfølgende blev der i 2017 udarbejdet en særlig opgørelse, idet sagsøgeren på ny ikke havde indgivet alle sine angivelser og ikke havde betalt den skyldige moms i henhold til de indgivne angivelser.
- 5 De skyldige beløb andrager i henhold til de fastsatte begrænsninger:
  - for 2013:
    - skyldig moms efter modregning: 278 880,50 EUR
    - bøder: 265 940 EUR
    - renter beregnet pr. 20. marts 2016: 58 007,04 EUR.
  - for 2014 og 2015:
    - skyldig moms efter modregning: 1 430 991,16 EUR
    - bøder: 923 650,00 EUR
    - renter beregnet pr. 20. januar 2017: 137 375,04 EUR.
  - for den særlige opgørelse for perioden fra den 31. januar 2017 til den 30. juni 2017:
    - skyldig moms: 88 610,36 EUR
    - bøder: 14 290 EUR
    - renter beregnet pr. 20. december 2017: 4 962,16 EUR.
- 6 De opkrævede bøder svarer til 20% af bruttomomsen, dvs. uden hensyntagen til den fradragsberettigede moms.

### De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 7 Ifølge sagsøgeren skal bøden beregnes på grundlag af den afgift, der skal betales efter fradrag af den fradragsberettigede moms, dvs. af afgiftens nettobeløb (efter fradrag af indgående moms) og ikke af bruttobeløbet.
- 8 For det første bestemmes det i national ret, at sanktionen svarer til 20% »af den skyldige afgift« (rubrik V i tabel G i bilaget til kongelig anordning nr. 41), dvs. efter fradrag af den fradragsberettigede moms. I modsat fald beregnes bøden på grundlag af den merværdiafgift, som i sidste ende ikke påhviler den afgiftspligtige person.
- 9 Denne konklusion følger endvidere af princippet om afgiftsneutralitet.
- 10 Sagsøgeren har i denne forbindelse henvist til dom af 8. maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), hvori Domstolen i det væsentlige fastslog, at selv om medlemsstaterne har kompetence til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige i tilfælde af manglende opfyldelse af de betingelser, der er fastsat i EU-lovgivningen for udøvelsen af retten til momsfradrag, er de imidlertid forpligtede til at udøve deres kompetence under overholdelse af EU-retten og dennes principper, herunder navnlig proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet.
- 11 Domstolen udtalte således endvidere, at »[s]anktionerne må således hverken gå videre, end hvad der er nødvendigt for at nå de mål, der er fastsat i momsdirektivets artikel 273, eller anfægte princippet om momsens neutralitet«, og »[i] et sådant tilfælde udgør en bøde svarende til 100% af den afgift, der uretmæssigt er fradraget som indgående moms, uden hensyntagen til den omstændighed, at det samme momsbeløb var blevet behørigt betalt i et senere omsætningsled, og at statskassen følgelig ikke led tab af afgiftsindtægter, en uforholdsmæssig sanktion i forhold til det formål, den forfølger« (dom af 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 39 og 42).
- 12 Sagsøgeren har heraf udledt følgende:
  - 1) »[D]en afgiftspligtige persons afgiftsskyld [består] altid af den skyldige afgift af de udgående ydelser, fratrukket den fradragsberettigede afgift af de indgående ydelser inden for den samme afgiftsperiode.« (generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse EN.SA., C- 712/17, EU:C:2019:35, punkt 62, jf. ligeledes dom af 8.5.2019, EN.SA., C- 712/17, EU:C:2019:374, præmis 41).
  - 2) I samme afgiftsperiode kan der ikke sondres mellem udgående og indgående ydelser.
  - 3) Proportionalitetsprincippet pålægger medlemsstaterne ikke at anvende en bøde på et beløb svarende til den fradragsberettigede moms, idet det nævnte fradrag i modsat fald ikke længere er relevant og mister sit indhold.

- 4) Det skal undersøges, om risikoen for tab af afgiftsindtægter er udelukket.
- 13 De belgiske skattemyndigheder beregner, idet de ser bort fra fradragsretten, ikke bøden på grundlag af den afgiftspligtiges faktiske afgiftsskyld, eftersom den forholdsmæssigt fastsatte bøde på 20% til dels beregnes på grundlag af den fradragsberettigede moms (hvor beløbet i den foreliggende sag ikke anfægtes af skattemyndighederne), hvilket mindsker fradragsrettens rækkevidde/relevans og udgør et indgreb i afgiftens neutralitet ved at fratage den afgiftspligtige person (positive) konsekvenser af dennes fradragsret.
- 14 »De to beregningsmetoder kan nemlig medføre betydelige forskelle. I yderste konsekvens kan den forholdsmæssigt fastsatte bøde, når det skyldige afgiftsbeløb og den fradragsberettigede afgift er identiske, [...] [hvis man beregner bøden af nettobeløbet], være lig nul, eftersom udligningen mellem de to beløb også vil være lig nul.« (C. Houet, *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 Ved at anvende den i den foreliggende sag omhandlede bøde på 20% på den formodede overtrædelse vedrørende en skyldig afgift på 10 000 EUR, for hvilken der kan gøres krav på en fradragsret på 5 000 EUR, vil en beregning på grundlag af bruttobeløbet f.eks. føre til en forholdsmæssigt fastsat bøde på 2 000 EUR (20% af 10 000 EUR), mens en beregning på grundlag af nettobeløbet ville føre til en bøde på 1 000 EUR (20% af restbeløbet, dvs. 10 000-5 000) (jf. analogt C. Houet, op.cit.).
- 16 Hvad angår risikoen for et tab af afgiftsindtægter har sagsøgeren anført, at denne risiko ikke foreligger i det foreliggende tilfælde, for så vidt som den fradragsberettigede del, som myndighederne ønsker at anvende som grundlag for opkrævningen af den forholdsmæssigt fastsatte bøde, ikke indgår i den belgiske stats skatteindtægter.
- 17 Sagsøgeren har tilføjet, at skattemyndighederne i en tidligere sag har accepteret, at den forholdsmæssigt fastsatte bøde beregnes på grundlag af »den forfaldne afgift på udgående ydelser med fradrag af den fradragsberettigede afgift på indgående ydelser i samme afgiftsperiode« (dom af 17.2.2021 afsagt af den forelæggende ret).

### **De væsentligste argumenter, der anføres af sagsøgte i hovedsagen**

- 18 Ifølge État belge bestemmes det i momslovens artikel 70, stk. 1, at »for enhver tilsidesættelse af forpligtelsen til at betale afgiften pålægges der en bøde på to gange den unddragne eller for sent betalte afgift«, således at grundlaget for beregningen af bøden er det ikke-angivne momsbeløb, idet ingen bestemmelse fastsætter, at den beregnes på grundlag af det afgiftsbeløb, der skal betales efter fradrag af den fradragsberettigede moms. Den eneste afgift, for hvilken der består en betalingspligt, er den forfaldne afgift, dvs. i henhold til artikel 62, nr. 2), i

direktiv 2006/112/EF »det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen«.

- 19 Med hensyn til dom af 8. maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), finder den ikke anvendelse i den foreliggende sag, for så vidt som den vedrører de særlige mekanismer i artikel 168 i direktiv 2006/112/EF (fradragsretten) og dette direktivs artikel 203, som bestemmer, at »momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura«.
- 20 I denne sag, der vedrørte fiktive transaktioner (selskaber i samme koncern solgte og købte de samme mængder elektricitet tilbage til samme pris), havde fakturaudstederen betalt det momsbeløb, der var anført på fakturaen vedrørende en transaktion, der blev anset for fiktiv, inden det blev fratrukket ved tilbagekøbte. De krav, der er fastsat i artikel 168 og 203 i direktiv 2006/112/EF, gjaldt således i fællesskab for den samme erhvervsdrivende, selv om transaktionen ikke havde givet sine ophavsmænd nogen skattemæssig fordel og heller ikke havde påført statskassen noget tab.
- 21 Det er i denne særlige sammenhæng, at Domstolen har fastslået, at en national lovgivning, der fastsætter en bøde svarende til det foretagne fradrag for ulovligt fratrukket moms uden at tage hensyn til afgiftsskyldens størrelse, er i strid med proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet. Den lære, der kan udledes af denne dom, kan således ikke udvides til også at omfatte andre tilfælde, f.eks. hvor der som i den foreliggende sag er tale om en sanktion for en uregelmæssighed i forbindelse med betaling af moms (og ikke med hensyn til fradrag af moms).
- 22 I det foreliggende tilfælde er bøderne således ikke blevet pålagt for et ulovligt fradrag, der ikke medfører et tab for statskassen (afgiftsskyld på nul), men med den begrundelse, at momsen ikke var blevet betalt for udgående transaktioner, hvilket medførte en fordel for den afgiftspligtige person (i form af en kreditbevilling til skade for statskassen) og et tab af afgiftsindtægter, hvis den skyldige afgift ikke blev inddrevet. Sanktionen svarer desuden ikke til 100% af de ulovlige fradrag, men til 20% af den skyldige moms – en sanktion, som de belgiske appel- og kassationsdomstole har anset for forholdsmæssig.
- 23 Den omstændighed, at momsens nettobeløb anvendes som beregningsgrundlag, ville i øvrigt have haft den absurde konsekvens, at den forholdsmæssigt fastsatte bøde ville være lig nul (jf. punkt 14 i dette sammendrag), således at en afgiftspligtig person ikke ville blive pålagt en bøde, selv om han havde tilsidesat sin forpligtelse til at betale afgiften.
- 24 Sagsøgte har præciseret, at man i den foreliggende sag for at udvise mådehold har anerkendt, at der kan ske direkte modregning af de fradragsberettigede afgifter. Denne modregning fremstår imidlertid som en afregningsmetode og ændrer på ingen måde grundlaget for beregningen af bøderne.



**Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

- 25 Medlemsstaterne kan i medfør af artikel 273 i direktiv 2006/112/EF træffe foranstaltninger for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.
- 26 »Så længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af EU-lovgivningen på området for sanktioner ved manglende opfyldelse af betingelserne i en ved denne lovgivning indført ordning, er medlemsstaterne beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige. Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet.« (dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 59). Disse foranstaltninger må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de således forfulgte mål, og kan derfor ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-retten på området (dom af 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 28 og 29).
- 27 Ved bedømmelsen af, om en sanktion er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, skal bl.a. karakteren og grovheden af den overtrædelse, som sanktionen tilsigter at straffe, tillige med fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionens beløb tages i betragtning (dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 60, af 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 40, og af 15.4.2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, præmis 27).
- 28 Tribunal de première instance du Luxembourg (retten i første instans i Luxembourg, Belgien) er i tvivl om, hvorvidt neutralitetsprincippet, selv om dette princip ikke finder direkte anvendelse på de sanktioner, der er fastsat i tilfælde af den afgiftspligtige persons manglende overholdelse af sine forpligtelser, direkte eller indirekte skal tages i betragtning i forbindelse med undersøgelsen af, om ovennævnte proportionalitetsprincip er overholdt i forbindelse med et system med forholdsmæssigt fastsatte bøder som fastsat i belgisk ret, navnlig i artikel 70, stk. 1, i loven om merværdiafgift og i kongelig anordning nr. 41 om fastsættelse af størrelsen af forholdsmæssigt fastsatte skattebøder på merværdiafgiftsområdet.
- 29 Der er således en vanskelighed ved fortolkningen af EU-retten, som den forelæggende ret finder det nødvendigt at forelægge Domstolen i henhold til artikel 267 TEUF ved forelæggelse af ovennævnte præjudicielle spørgsmål.