

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

20 juni 2013 (*)

„Fiscale bepalingen – Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel – Te late boeking en aangifte van annulering van factuur – Herstel van verzuim – Betaling van belasting – Staatsbegroting – Geen schade – Administratieve sanctie”

In zaak C-259/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Plovdiv (Bulgarije) bij beslissing van 15 mei 2012, ingekomen bij het Hof op 24 mei 2012, in de procedure

Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv

tegen

Rodopi-M 91 OOD,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: E. Jarašiūnas, kamerpresident, A. Ó Caoimh en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv, vertegenwoordigd door S. Marinov, advocat,
- Rodopi-M 91 OOD, vertegenwoordigd door M. Ekimdzhiev, K. Boncheva, G. Chernicherska en S. Hadzhieva, advokati,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en D. Roussanov 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 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 de Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv (territoriaal directoraat voor de stad Plovdiv van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten; hierna: „Teritorialna direktsia”) en de vennootschap Rodopi-M 91 OOD (hierna: „Rodopi”) over een aan deze vennootschap opgelegde geldboete wegens te late boeking en aangifte van de annulering van een factuur.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 184 van de btw-richtlijn bepaalt:
„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.”
- 4 Artikel 186 van de btw-richtlijn bepaalt:
„De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.”
- 5 Artikel 242 van de btw-richtlijn luidt:
„Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de [belasting over de toegevoegde waarde; hierna: ‚btw’] en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.”
- 6 Artikel 273 van de btw-richtlijn bepaalt:
„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.”

Bulgaars recht

- 7 Artikel 72, lid 1, van de wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; hierna: „ZDDS”) bepaalt:
„Een overeenkomstig deze wet geregistreerde persoon kan aftrek van voorbelasting uitoefenen in het belastingtijdvak waarin dit recht is ontstaan of in een van de twaalf

daaropvolgende belastingtijdvakken.”

8 Artikel 78 ZDDS luidt:

„1) De geregistreerde persoon is bij wijziging van de maatstaf van heffing, ongedaanmaking van een verkoop of wijziging van de aard van een verkoop gehouden tot herziening van het bedrag van de voorbelasting waarvan aftrek is gevraagd.

2) De herziening geschiedt in het belastingtijdvak waarin de wijzigingen in de zin van lid 1 plaatsvonden, door middel van registratie in het inkoopboek en in de belastingaangifte over het overeenkomstige belastingtijdvak van het document in de zin van artikel 115 of het nieuwe herzieningsdocument in de zin van artikel 116.”

9 Artikel 112, lid 1, ZDDS bepaalt:

„Deze wet verstaat onder belastingdocument:

1. een factuur;
2. een nota betreffende de factuur;
3. een protocol.”

10 Artikel 115 ZDDS luidt:

„1) Bij wijziging van de maatstaf van heffing of annulering van een verkoop waarover een factuur is opgesteld, moet de leverancier of dienstverrichter daarvan een nota aan de factuur hechten.

2) Deze nota moet binnen vijf dagen na het plaatsvinden van de desbetreffende omstandigheid in de zin van lid 1 worden opgesteld.

3) Bij verhoging van de maatstaf van heffing moet een debetnota worden opgesteld en bij verlaging van de maatstaf van heffing of bij verlaging van de omzet moet een creditnota worden opgesteld.

[...]”

11 Artikel 116, lid 1, ZDDS bepaalt:

„Facturen en nota's daarbij mogen niet worden herzien en aangevuld. Onjuist opgestelde of herziene documenten moeten worden geannuleerd en nieuwe documenten moeten worden opgesteld.”

12 Artikel 124, lid 4, ZDDS bepaalt:

„De geregistreerde persoon moet de door hem ontvangen belastingdocumenten in het inkoopboek vermelden uiterlijk in het twaalfde belastingtijdvak na het belastingtijdvak waarin het is opgesteld, maar niet later dan het laatste belastingtijdvak in de zin van artikel 72, lid 1.”

13 Artikel 182 ZDDS luidt:

„1) Een belastingplichtige die geen belastingdocument uitreikt of een uitgereikt of ontvangen belastingdocument niet in het factuurboek voor de overeenkomstige belastingtijdvakken vermeldt, waardoor de belasting lager wordt vastgesteld, wordt (wat natuurlijke personen betreft die niet de hoedanigheid van handelaar hebben) een geldboete of (wat rechtspersonen of individuele ondernemingen betreft) een geldelijke sanctie opgelegd voor het bedrag waarmee de belasting lager is vastgesteld, maar niet minder dan 1 000 [Bulgaarse leva (BGN)].

2) De geldboete of de geldelijke sanctie bedraagt bij een overtreding in de zin van lid 1, wanneer de belastingplichtige het belastingdocument heeft opgesteld of aangegeven in het tijdvak na het belastingtijdvak waarin dit document had moeten worden opgesteld of aangegeven, 25 % van het bedrag, waarmee de belasting lager is vastgesteld, maar niet minder dan 250 BGN.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 14 Rodopi is een btw-plichtige Bulgaarse onderneming.
- 15 Zij registreerde in het belastingtijdvak van december 2009 in haar inkoopboek en in de door haar ingediende aangifte een door Moda Shport EOOD op 30 december 2009 uitgeschreven factuur. Deze factuur vermeldde 161 571,12 BGN (ongeveer 82 800 EUR) btw.
- 16 Deze factuur had niet mogen worden uitgeschreven. Een protocol van 15 oktober 2010 annuleerde de betrokken factuur overeenkomstig de nationale wetgeving.
- 17 Rodopi hield in haar boekhouding noch in haar aangifte over oktober 2010 rekening met dat protocol. Zij hield er eerst rekening mee in december 2010 bij de herziening van de aftrek over die factuur door betaling van het volledige over deze geannuleerde factuur aanvankelijk afgetrokken btw-bedrag alsook van de desbetreffende rente.
- 18 Volgens een besluit van 22 februari 2011 tot vaststelling van een bestuursrechtelijke overtreding stelde de Teritorialna direksia in november 2010 de overtreding vast. Deze laatste legde Rodopi op 17 juni 2011 een geldboete ten belope van het op de betrokken factuur aangegeven btw-bedrag op.
- 19 Tegen de sanctie is in eerste aanleg beroep ingesteld bij de Rayonen sad (arrondissementsrechtbank).
- 20 Rodopi betoogde voor deze rechter dat bijlage nr. 12 bij het besluit tot toepassing van de ZDDS, volgens welke de annulering van de betrokken factuur in casu in oktober 2010 had moeten worden geregistreerd, in strijd is met artikel 124, lid 4, ZDDS, dat bepaalt dat de belastingplichtige de ontvangen fiscale documenten in zijn inkoopboek moet registreren uiterlijk in de loop van het twaalfde belastingtijdvak na dat waarin deze documenten zijn uitgereikt, maar in elk geval vóór het einde van het laatste belastingtijdvak waarin hij zijn recht op aftrek kan uitoefenen, dat wil zeggen twaalf maanden na het tijdvak waarin dit recht ontstond.
- 21 Volgens de Rayonen sad had Rodopi de annulering van deze factuur in oktober 2010 moeten registreren, terwijl zij dat eerst in december 2010 deed. Volgens deze rechtbank had de Teritorialna direksia, daar zij de door de ZDDS gestelde termijn voor de vaststelling van

het besluit tot vaststelling van de overtreding niet had nageleefd, in het sanctiebesluit evenwel materiële procedureregels geschonden.

- 22 De Teritorialna direksia stelde cassatieberoep in bij de Administrativen sad Plovdiv.
- 23 Rodopi stelt voor deze rechter dat de haar opgelegde geldboete in strijd is met het Unierecht, meer bepaald met de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid.
- 24 Volgens de verwijzende rechter dient in casu te worden bepaald of de aan Rodopi opgelegde sanctie op grond dat zij de annulering van de betrokken factuur te laat heeft aangegeven, in overeenstemming is met de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid gelet op het feit dat Rodopi de belasting en de desbetreffende rente heeft betaald.
- 25 Daarop heeft de Administrativen sad Plovdiv de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Staat het beginsel van fiscale neutraliteit een lidstaat toe om wegens te late aangifte van de annulering van een factuur een sanctie op te leggen, ofschoon de annulering later in de boekhouding is vermeld en de betrokkene de uit de annulering voortvloeiende belasting inclusief rente heeft betaald?

Zijn de volgende omstandigheden in samenhang met de eerste vraag van belang:

- de termijn waarin de annulering van de factuur had moeten worden aangegeven, bedraagt veertien dagen vanaf het verstrijken van de kalendermaand waarin de annulering plaatsvond;
 - de annulering van de factuur werd in feite aangegeven één maand na afloop van de termijn waarbinnen de annulering plaatsvond;
 - de verschuldigde btw inclusief rente is betaald aan de fiscus?
- 2) Staan de artikelen 242 en 273 van [de btw-]richtlijn de lidstaten toe om een belastingplichtige die niet tijdig zijn verplichting is nagekomen tot vermelding in de boekhouding van omstandigheden die van belang zijn voor de berekening van de btw, een geldboete op te leggen ten belope van de niet tijdig betaalde btw, wanneer vervolgens het verzuim is hersteld en de verschuldigde belasting volledig inclusief rente is betaald?
- 3) Is de omstandigheid van belang dat de fiscus geen schade heeft geleden aangezien de betrokkene vervolgens de annulering van de factuur heeft aangegeven en de volledige belasting inclusief rente heeft betaald?
- 4) Schendt oplegging van een geldboete voor het volledige bedrag van de reeds inclusief rente betaalde belasting het evenredigheidsbeginsel?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

- 26 Volgens de Teritorialna direksia is het verzoek om een prejudiciële beslissing

niet-ontvankelijk omdat het irrelevant is voor de uitkomst van het hoofdgeding aangezien alleen de antwoorden op de feitelijke vragen van belang zijn voor de beslechting van dit geding.

- 27 Het Hof kan volgens vaste rechtspraak slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek van een nationale rechter om een prejudiciële beslissing, wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 11 september 2008, Eckelkamp e.a., C-11/07, Jurispr. blz. I-6845, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 28 Dit is in casu niet het geval. De gevraagde uitlegging van de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid alsook van de artikelen 242 en 273 van de btw-richtlijn houdt namelijk direct verband met het voorwerp van het hoofdgeding, dat onbetwistbaar reëel is. Bovendien bevat de verwijzingsbeslissing voldoende feitelijke en juridische gegevens voor een nuttig antwoord van het Hof op de gestelde vragen. Het verzoek om een prejudiciële beslissing moet bijgevolg ontvankelijk worden verklaard.

Ten gronde

- 29 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid alsook de artikelen 242 en 273 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst van een lidstaat een belastingplichtige die niet binnen de door de nationale wetgeving gestelde termijn zijn plicht is nagekomen om gegevens te boeken en aan te geven die de berekening van de door hem verschuldigde btw beïnvloeden, een geldboete ten belope van deze niet binnen die termijn betaalde belasting oplegt, wanneer deze belastingplichtige het verzuim vervolgens heeft hersteld en de verschuldigde belasting met rente volledig heeft voldaan.
- 30 Overeenkomstig artikel 242 van de btw-richtlijn moet iedere belastingplichtige een boekhouding voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingdienst mogelijk te maken. Voorts kunnen de lidstaten overeenkomstig artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn andere verplichtingen dan die uit hoofde van deze richtlijn voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude.
- 31 De btw-richtlijn voorziet niet uitdrukkelijk in een sanctiestelsel wanneer de belastingplichtigen de in de zin van deze richtlijn op hen rustende verplichtingen niet nakomen. Volgens vaste rechtspraak kunnen de lidstaten bij gebreke van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de sancties in geval van niet-nakoming van de voorwaarden van een door deze wetgeving ingevoerd stelsel, de sancties blijven kiezen die zij passend achten. Zij moeten deze bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan (zie in die zin arrest van 19 juli 2012, Rēdlihs, C-263/11, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 32 De sancties die de lidstaten kunnen vaststellen ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude en in het bijzonder tot nakoming door de belastingplichtigen van hun verplichtingen tot herziening van hun boeken na annulering van

een factuur op basis waarvan een aftrek is verricht, mogen in de eerste plaats dus niet ingaan tegen de neutraliteit van de btw, dat een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is en zich verzet tegen een verschillende behandeling inzake inning van btw van de marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten (zie in die zin arresten van 29 juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Jurispr. blz. I-7639, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 29 maart 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, punt 22).

- 33 Het stelsel voor herziening van de aftrek is een essentieel bestanddeel van het bij de btw-richtlijn ingevoerde stelsel, doordat dit de juistheid van de aftrek dient te verzekeren en dus de neutraliteit van de belastingdruk (arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 26).
- 34 In casu strekt de sanctie in het hoofdgeding, doordat de belastingplichtigen ertoe worden aangezet om bij annulering van de handeling aan de basis van een aftrek zo snel mogelijk het verschuldigde belastingbedrag te herzien, blijkens het aan het Hof voorgelegde dossier tot waarborging van de juiste inning van de belasting, in het bijzonder tot juiste aftrek, en tot voorkoming van fraude zonder dat afbreuk aan het beginsel van het recht op aftrek wordt gedaan.
- 35 De belastingplichtige die een onregelmatigheid als in het hoofdgeding begaat, verkeert, wat de juiste inning van de btw en de voorkoming van fraude betreft, zoals de Commissie opmerkt, enerzijds bovendien in een andere situatie dan de belastingplichtige die zijn boekhoudplicht is nagekomen.
- 36 De geldboete in het hoofdgeding wordt anderzijds niet opgelegd uit hoofde van enige handeling, maar wegens een te late herziening door de belastingplichtige van een door hem verrichte aftrek waarvoor de grondslag is geannuleerd. De geldboete kan dus niet gelden als een dubbele belasting in strijd met het beginsel van de fiscale neutraliteit (zie in die zin en naar analogie arresten van 11 september 2003, Cookies World, C-155/01, Jurispr. blz. I-8785, punt 60, en 15 januari 2009, K-1, C-502/07, Jurispr. blz. I-161, punten 17-19).
- 37 Uit het voorgaande volgt dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet verzet tegen de oplegging van een geldboete als in het hoofdgeding in de in punt 29 van het onderhavige arrest vermelde omstandigheden.
- 38 In de tweede plaats mogen de sancties in de zin van punt 32 van het onderhavige arrest niet verder gaan dan noodzakelijk is tot waarborging van de juiste inning van de btw en tot 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 de sanctie wordt opgelegd en met de wijze waarop de hoogte ervan wordt bepaald (zie arrest Rēdlihs, reeds aangehaald, punten 46 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 39 Het staat evenwel ter beoordeling van de nationale rechter of het boetebedrag niet verder gaat dan nodig om de in het vorige punt aangegeven doelstellingen te bereiken.
- 40 Aangaande de wijze van vaststelling van de betrokken sanctie dient te worden opgemerkt dat artikel 182, punten 1 en 2, ZDDS voorziet in een progressief boetebedrag. Bij herziening met slechts één maand vertraging bedraagt de boete slechts 25 % van het verschuldigde

btw-bedrag. Slechts bij meer dan één maand vertraging wordt zij verhoogd tot 100 % van het verschuldigde btw-bedrag. Een dergelijke sanctie lijkt de belastingplichtigen dus aan te zetten om zo snel mogelijk een aftrek die zij hebben verricht en waarvoor de grondslag is geannuleerd, te herzien, en dus de beoogde juiste inning van de belasting te bereiken.

- 41 Het staat voorts aan de nationale rechter om bij een te late aangifte van de annulering van de betrokken factuur na te gaan of sprake is van btw-fraude. Volgens vaste rechtspraak mogen de justitiabelen zich namelijk niet met het oog op fraude of misbruik op het Unierecht baseren. Ook mag de Unieregeling niet zo ruim worden toegepast dat zij transacties zou dekken die zijn verricht met het doel om de door het Unierecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen (zie arrest van 27 september 2007, Collée, C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 42 Te late betaling van de btw kan op zich echter niet worden gelijkgesteld met fraude (zie arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punt 74 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 43 Mitsdien dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet ertegen verzet dat de belastingdienst van een lidstaat een belastingplichtige die niet binnen de door de nationale wetgeving gestelde termijn zijn plicht is nagekomen om gegevens te boeken en aan te geven die de berekening van de door hem verschuldigde btw beïnvloeden, een geldboete ten belope van deze niet binnen die termijn betaalde belasting oplegt, wanneer deze belastingplichtige het verzuim vervolgens heeft hersteld en de verschuldigde belasting met rente volledig heeft voldaan. Het staat aan de nationale rechter om in het licht van de artikelen 242 en 273 van de btw-richtlijn te beoordelen of het bedrag van de opgelegde geldboete, gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding, met name de termijn waarin de onregelmatigheid is rechtgezet, de ernst van deze onregelmatigheid en eventueel aan de belastingplichtige toerekenbare fraude of omzeiling van de toepasselijke wetgeving, niet verder gaat dan nodig is tot waarborging van de juiste inning van de belasting en voorkoming van fraude.

Kosten

- 44 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich niet ertegen dat de belastingdienst van een lidstaat een belastingplichtige die niet binnen de door de nationale wetgeving gestelde termijn zijn plicht is nagekomen om gegevens te boeken en aan te geven die de berekening van de door hem verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde beïnvloeden, een geldboete ten belope van deze niet binnen die termijn betaalde belasting oplegt, wanneer deze belastingplichtige het verzuim vervolgens heeft hersteld en de verschuldigde belasting met rente volledig heeft voldaan. Het staat aan de nationale rechter om in het licht van de artikelen 242 en 273 van richtlijn 2006/112/EG

van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, te beoordelen of het bedrag van de opgelegde geldboete, gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding, met name de termijn waarin de onregelmatigheid is rechtgezet, de ernst van deze onregelmatigheid en eventueel aan de belastingplichtige toerekenbare fraude of omzeiling van de toepasselijke wetgeving, niet verder gaat dan nodig is tot waarborging van de juiste inning van de belasting en voorkoming van fraude.

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.