ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

8 mei 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Fictieve transacties – Geen belastingaftrek mogelijk – Verplichting, voor de opsteller van een factuur, om de daarop vermelde btw te betalen – Bedrag van de geldboete gelijk aan dat van de ten onrechte afgetrokken btw – Verenigbaarheid met de beginselen van neutraliteit van de btw en van evenredigheid”

In zaak C-712/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Commissione tributaria regionale di Lombardia (belastingrechter in tweede aanleg Lombardije, Italië) bij beslissing van 9 oktober 2017, ingekomen bij het Hof op 20 december 2017, in de procedure

EN.SA. Srl

tegen

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), kamerpresident, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door M. Capolupo en G. De Bellis, avvocati dello Stato,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door N. Gossement en F. Tomat als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 januari 2019,

het navolgende

* Procestaal: Italiaans.

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 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen EN.SA. Srl en het Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (belastingdienst – regionale dienst van Lombardije, Italië) (hierna: „belastingdienst") ter zake van een aan deze vennootschap opgelegde naheffingsaanslag ter hoogte van een verhoging van de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (btw), vergezeld van rente en boeten.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 63 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

4 Artikel 167 van die richtlijn luidt:

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

5 Artikel 168 van die richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

6 Artikel 203 van die richtlijn luidt:

„De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt."

7 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."

Italiaans recht

8 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (decreet van de president van de Republiek nr. 633 tot invoering en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde) van 26 oktober 1972, in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „DPR nr. 633/1972"), bepaalt in artikel 17, lid 1:

„De belasting is verschuldigd door degene die belastbare goederen levert en belastbare diensten verricht; hij draagt de belasting af aan de schatkist en wel cumulatief voor alle verrichte handelingen en zonder de in artikel 19 vastgestelde aftrek, op de wijze en volgens de voorwaarden van titel II."

9 Artikel 19, lid 1, DPR nr. 633/1972 luidt:

„Om het bedrag van de krachtens artikel 17, lid 1, verschuldigde belasting of het in artikel 30, lid 2, bedoelde overschot te bepalen wordt het bedrag van de belasting over de verrichte handelingen verminderd met het bedrag van de belasting die door de belastingplichtige is betaald of verschuldigd of die aan hem is doorberekend voor goederen of diensten die in het kader van de uitoefening van zijn bedrijf of beroep zijn ingevoerd of verworven. Het recht op aftrek van de belasting over de verworven of ingevoerde goederen of diensten ontstaat op het moment waarop de belasting verschuldigd wordt; het kan uiterlijk worden uitgeoefend op het moment dat aangifte wordt gedaan over het tweede jaar volgend op het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan en onder de voorwaarden die golden op het moment van ontstaan van dit recht."

10 Artikel 21 DPR nr. 633/1972 bepaalt:

„Indien een factuur wordt opgesteld voor niet-bestaande transacties of indien in de factuur hogere bedragen voor de betaling van de transacties of de belastingen zijn vermeld dan de werkelijke bedragen, is de belasting verschuldigd voor het volledige vermelde bedrag."

„Eenieder die op onrechtmatige wijze de door hem betaalde, verschuldigde of aan hem gefactureerde belasting heeft afgetrokken in ruil voor het recht om deze door te berekenen, wordt bestraft met een administratieve boete die gelijk is aan het bedrag van de aftrek."

11 Artikel 6, lid 6, van Decreto legislativo nr. 471 (wetsdecreet nr. 471) van 18 december 1997, in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalde:

„Eenieder die op onrechtmatige wijze de betaalde, verschuldigde of aan hem gefactureerde belasting in ruil voor het recht op doorberekening aftrekt, wordt bestraft met een administratieve sanctie die gelijk is aan het bedrag van de toegepaste aftrek."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

12 EN.SA. is een Italiaanse vennootschap die elektriciteit produceert en distribueert. De belastingdienst heeft haar btw-aangiften voor de belastingjaren 2009 en 2010 gecorrigeerd. Deze dienst heeft op grond van artikel 19 van DPR nr. 633/1972 geweigerd om btw-aftrek toe te kennen voor transacties in verband met de aankoop van elektrische energie, welke transacties hij fictief achtte bij gebreke van de daadwerkelijke overdracht van energie. Hij heeft EN.SA. krachtens artikel 6, lid 6, van het in punt 11 van dit arrest genoemde wetsdecreet een boete opgelegd gelijk aan het bedrag van de ten onrechte afgetrokken btw.

13 De belastingdienst heeft daarentegen niet opgemerkt dat EN.SA. had nagelaten om btw te betalen over elk van de transacties in verband met de verkoop van elektriciteit.

14 Deze verschillende transacties vonden volgens die dienst plaats in het kader van circulaire verkoop van dezelfde hoeveelheden energie tegen dezelfde prijs, tussen vennootschappen die deel uitmaakten van dezelfde groep. Zij zouden alleen zijn bedoeld om de groep Green Network in staat te stellen haar boekhouding gunstiger voor te stellen teneinde financieringen van de bank te kunnen krijgen.

15 De belastingdienst heeft EN.SA. twee naheffingsaanslagen opgelegd, elk voor verhoogde btw, rente en een boete ter hoogte van het bedrag van 47 618 491 EUR voor het jaar 2009 en 22 001 078 EUR voor het jaar 2010.

16 Tegen die naheffingsaanslagen heeft EN.SA. beroep ingesteld bij de Commissione Tributaria Provinciale di Milano (belastingrechter in eerste aanleg Milaan, Italië), die de beroepen heeft verworpen. Tegen dit vonnis heeft de vennootschap hoger beroep ingesteld bij de Commissione tributaria regionale di Lombardia.

17 De verwijzende rechter benadrukt dat de transacties in verband met de fictieve verkoop van elektriciteit die in het hoofdgeding aan de orde zijn, de betrokkenen geen belastingvoordeel hebben opgeleverd, omdat het om circulaire verkoopbewegingen ging, en evenmin heeft geleid tot een verlies aan inkomsten voor de schatkist. Hij vraagt zich af of het in casu, waar het om fictieve transacties gaat, in overeenstemming is met de beginselen van het Unierecht om de btw ten laste van de marktdeelnemer te leggen. Daar er geen sprake is van belastingfraude is hij van mening dat het beginsel van neutraliteit van de belasting voorrang moet hebben en dat de weigering om de regelmatig afgedragen btw af te trekken en daarnaast de oplegging van een boete gelijk aan het bedrag van de ten onrechte afgetrokken btw, niet evenredig zijn aan het strafbare feit bestaande in het uitbrengen van facturen voor fictieve transacties.

18 Daarop heeft de Commissione tributaria regionale di Lombardia de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is in geval van als fictief beschouwde handelingen die de fiscus geen nadeel hebben berokkend en de belastingplichtige geen belastingvoordeel hebben opgeleverd, de nationale regeling die volgt uit de toepassing van artikel 19 (aftrek van voorbelasting) en artikel 21, lid 7, (facturering van handelingen) van [DPR nr. 633/1972] en van artikel 6, lid 6, van decreto legislativo nr. 471 (wetsdecreet nr. 471) van 18 december 1997 (schending van verplichtingen betreffende documentatie, registratie en vaststelling van handelingen), in overeenstemming met de door het Hof ontwikkelde communautaire beginselen op het gebied van btw, wanneer de gelijktijdige toepassing van de nationale bepalingen tot gevolg heeft dat:

a) de belasting die de koper over de aankopen heeft betaald, voor geen van de litigieuze handelingen die dezelfde belastingplichtige betreffen en dezelfde heffingsgrondslag hebben, aftrekbaar is;

b) de belasting over de eveneens als niet-bestaand beschouwde bijbehorende parallelle verkoophandelingen wordt geheven en door de verkoper wordt betaald (en terugvordering van onverschuldigd betaalde belasting is uitgesloten);

c) een sanctie wordt opgelegd ten bedrage van de niet-aftrekbaar geachte voorbelasting?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19 Zelfs al beperkt de verwijzende rechter zijn vragen formeel tot de uitlegging van „de door het Hof ontwikkelde communautaire beginselen op het gebied van btw” en vermeldt hij in het bijzonder de beginselen van evenredigheid en neutraliteit, dit verhindert niet dat het Hof hem alle uitleggingsgegevens van het Unierecht verschaft die van nut kunnen zijn voor de beslechting van de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of hij er in zijn vragen melding van heeft gemaakt. Het staat in dit

verband aan het Hof om uit alle door de nationale rechter verschafte gegevens, met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing, de elementen van dat recht te putten die, gelet op het voorwerp van het geschil, uitlegging behoeven (zie in die zin arresten van 4 oktober 2018, L.E.G.O., C-242/17, EU:C:2018:804, punt 43; 7 februari 2019, Escribano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, punt 32, en 12 februari 2019, TC, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, punt 37).

Eerste twee onderdelen van de vraag

20 Met de eerste twee onderdelen van zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of in een situatie zoals die in het hoofdgeding, waarin de fictieve verkoop van elektriciteit die in cirkelbewegingen tussen dezelfde marktdeelnemers en voor dezelfde bedragen heeft plaatsgevonden en niet tot een verlies aan belastinginkomsten heeft geleid, de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling die de aftrek van btw in verband met fictieve transacties uitsluit, doch de personen die de btw op een factuur vermelden wel verplicht zijn deze te betalen, daaronder begrepen voor een fictieve transactie.

21 Om te beginnen zij opgemerkt dat de twee bovengenoemde regels van nationaal recht een afspiegeling zijn van analoge bepalingen van de btw-richtlijn.

22 Ten eerste volgt de niet-aftrekbaarheid van btw in verband met fictieve transacties uit artikel 168 van die richtlijn.

23 Uit dat artikel blijkt immers dat de belastingplichtige de btw op goederen en diensten die hij gebruikt voor zijn belaste handelingen, mag aftrekken. Met andere woorden, het recht op aftrek van de btw die op het betrekken van goederen of diensten drukt, vooronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium (zie in die zin arrest van 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 36).

24 Wanneer de aankoop van een goed of dienst fictief is, kan deze dus niet gekoppeld worden aan transacties van de belastingplichtige die in een later stadium worden belast. Er ontstaat daarom geen recht op aftrek wanneer er geen daadwerkelijke levering van goederen of daadwerkelijke verrichting van diensten plaatsvindt (arrest van 27 juni 2018, SGI en Valériane, C-459/17 en C-460/17, EU:C:2018:501, punt 36).

25 Het is dus inherent aan het mechanisme van de btw dat een fictieve transactie geen recht op aftrek van die belasting kan doen ontstaan.

26 Ten tweede is de verplichting, voor elke persoon die de btw op een factuur vermeldt, om die belasting te betalen uitdrukkelijk opgenomen in artikel 203 van de btw-richtlijn. In dit verband heeft het Hof gepreciseerd dat de op een factuur vermelde btw verschuldigd is door de persoon die deze belasting op de factuur heeft vermeld, ongeacht of daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht (zie in die zin arrest van 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punt 38).

27 In beginsel gelden de twee bovengenoemde regels niet voor dezelfde marktdeelnemer. De opsteller van een factuur dient de daarop vermelde btw te betalen, terwijl degene voor wie die factuur is bestemd wordt geconfronteerd met de niet-aftrekbaarheid van de btw in verband met fictieve transacties.

28 In de bijzondere situatie van het hoofdgeding zijn de in de artikelen 168 en 203 van de btw-richtlijn opgenomen voorschriften echter van toepassing op dezelfde marktdeelnemer. Dezelfde hoeveelheden elektriciteit werden immers door middel van cirkelbewegingen tegen dezelfde prijs fictief doorverkocht tussen vennootschappen van dezelfde groep, zodat die vennootschappen die elektriciteit tegen dezelfde prijs ver- en terugkochten. Elke marktdeelnemer stelde dus een factuur op met daarop het btw-bedrag én ontving een andere factuur in verband met de aankoop van dezelfde hoeveelheid elektriciteit tegen

dezelfde prijs en met vermelding van hetzelfde btw-bedrag. Als opsteller van een factuur was EN.SA. krachtens de regel van artikel 203 van de btw-richtlijn dus verplicht om de daarop vermelde btw af te dragen aan de schatkist. Gezien het fictieve karakter van die transacties, was haar overeenkomstig het uit artikel 168 van die richtlijn voortvloeiende vereiste echter niet toegestaan, de belasting van hetzelfde bedrag dat voor de terugkoop van de elektriciteit op de aan haar gerichte factuur was vermeld, af te trekken.

29 Om die redenen vraagt de verwijzende rechter zich af of de gecombineerde toepassing van die voorschriften, die uit het nationale recht volgen en zijn overgenomen uit de btw-richtlijn, op een marktdeelnemer die zich in een situatie als die van EN.SA bevindt, niet in strijd is met het beginsel van neutraliteit van de btw.

30 Het is juist dat het mechanisme van aftrek van de btw, zoals dat is voorzien in de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn, tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale behandeling van alle economische activiteiten, mits die activiteiten op zich in beginsel aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie in die zin arresten van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 27, en 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punt 38).

31 De bestrijding van belastingontduiking, belastingontwijking en eventueel misbruik is echter een door de btw-richtlijn erkende en aangemoedigde doelstelling (arrest van 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punt 46). Toch is het gevaar voor verlies van belastinginkomsten in beginsel niet geheel uitgeschakeld zolang de ontvanger van een factuur waarop ten onrechte btw is vermeld, deze nog voor de aftrek van die belasting kan gebruiken (arrest van 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punt 31).

32 Met het oog daarop beoogt de in artikel 203 van deze richtlijn vervatte verplichting het gevaar uit te schakelen dat als gevolg van het recht op aftrek belastinginkomsten verloren gaan (arrest van 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punt 32).

33 Op grond van het evenredigheidsbeginsel mag deze verplichting echter niet verder gaan dan noodzakelijk is om die doelstelling te verwezenlijken en mag deze met name geen buitensporige afbreuk doen aan het beginsel van neutraliteit van de btw. In een situatie zoals die van het hoofdgeding, waarin het fictieve karakter van de transacties zich verzet tegen de aftrekbaarheid van de belasting, wordt de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit gewaarborgd door de mogelijkheid, waarin de lidstaten moeten voorzien, om ten onrechte gefactureerde belasting te herzien wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw levert of tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten geheel heeft uitgeschakeld (arrest van 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punt 43).

34 In casu blijkt uit de door de verwijzende rechter aan het Hof gegeven uitleg dat EN.SA bewust facturen heeft opgesteld die geen verband houden met een daadwerkelijke transactie. In die omstandigheden kan die vennootschap zich niet beroepen op haar goede trouw. Maar zijns inziens heeft de fictieve verkoop van elektriciteit tussen de betrokken vennootschappen niet geleid tot enig verlies aan belastinginkomsten. Zoals de advocaat-generaal in punt 47 van haar conclusie heeft opgemerkt, houdt dit verband met het feit dat de betrokken vennootschappen de btw over hun elektriciteitsverkopen volgens de regels hebben betaald en vervolgens, nadat zij dezelfde hoeveelheden elektriciteit tegen dezelfde prijs hadden teruggekocht, hetzelfde bedrag aan btw hadden afgetrokken als zij hadden betaald.

35 In dergelijke omstandigheden blijkt uit punt 33 van dit arrest dat de btw-richtlijn, gelezen in het licht van de beginselen van neutraliteit en evenredigheid, de lidstaten verplicht om de opsteller van een factuur over een fictieve transactie de mogelijkheid te bieden om de op die factuur vermelde en door hem betaalde belasting terug te vragen, wanneer hij tijdig het gevaar voor verlies aan belastinginkomsten geheel heeft uitgeschakeld.

36 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de eerste twee onderdelen van de prejudiciële vraag worden geantwoord dat in een situatie zoals die in het hoofdgeding, waarin de fictieve verkoop van elektriciteit die in cirkelbewegingen tussen dezelfde marktdeelnemers en voor dezelfde bedragen heeft plaatsgevonden en niet tot een verlies aan belastinginkomsten heeft geleid, de btw-richtlijn, gelezen in het licht van de beginselen van neutraliteit en evenredigheid, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen een nationale regeling die de aftrek van btw in verband met fictieve transacties uitsluit doch de personen die de btw op een factuur vermelden wel verplicht deze te betalen, daaronder begrepen voor een fictieve transactie, op voorwaarde dat het nationale recht de mogelijkheid biedt om de uit die verplichting volgende belastingschuld te herzien wanneer de opsteller van de factuur, die niet te goeder trouw was, tijdig het gevaar voor verlies aan belastinginkomsten geheel heeft uitgeschakeld, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan.

Derde onderdeel van de vraag

37 Met het derde onderdeel van zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het evenredigheidsbeginsel aldus moet worden uitgelegd dat het zich in een situatie zoals in het hoofdgeding aan de orde is, verzet tegen een regel van nationaal recht op grond waarvan de onrechtmatige aftrek van btw wordt bestraft met een geldboete die gelijk is aan het bedrag van de toegepaste aftrek.

38 Op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen lidstaten maatregelen nemen om de juiste inning van btw te waarborgen en fraude te voorkomen. Meer bepaald, bij gebreke van unierechtelijke bepalingen ter zake zijn de lidstaten bevoegd zijn om in de volgens hen geschikte sancties te voorzien in geval van niet-naleving van de formele voorwaarden van het Unierecht voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek (zie in die zin arresten van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 41, en 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 59 alsmede aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Zij moeten hun bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de beginselen daarvan, met name de beginselen van evenredigheid en neutraliteit van de btw (zie in die zin arrest van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De sancties mogen dus niet verder gaan dan ter verwezenlijking van de in artikel 273 van de btw-richtlijn genoemde doelstellingen noodzakelijk is en mogen geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit (zie in die zin arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 62).

40 In de eerste plaats moet bij de beoordeling of een sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, inzonderheid 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 (arrest van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 In dit verband moet worden opgemerkt dat in casu het nationale recht, teneinde de juiste btw-heffing te verzekeren en fraude te voorkomen, voorziet in een boete waarvan het bedrag niet wordt berekend op basis van de belastingschuld van de belastingplichtige, maar die gelijk is aan het bedrag van de belasting die hij ten onrechte heeft afgetrokken. Daar de belastingschuld van de btw-plichtige immers gelijk is aan het verschil tussen de belasting die verschuldigd is over in een later stadium geleverde

goederen en diensten, en de aftrekbare belasting over eerder verworven goederen en diensten, komt het bedrag van de ten onrechte afgetrokken belasting immers niet noodzakelijkerwijs overeen met die schuld.

42 Dit is met name het geval in het hoofdgeding. Zoals de advocaat-generaal in punt 63 van haar conclusie heeft opgemerkt, was, aangezien EN.SA. fictief dezelfde hoeveelheden elektriciteit tegen dezelfde prijs heeft gekocht en verkocht, haar btw-schuld over die transacties nul. In een dergelijke situatie 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.

43 In de tweede plaats verzet het beginsel van neutraliteit van de btw zich in een situatie als die van het onderhavige hoofdgeding ook tegen de toepassing van een sanctie zoals in het nationale recht is voorzien. Zoals in punt 33 van dit arrest is opgemerkt, wordt in een dergelijke situatie de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit gewaarborgd door de mogelijkheid, waarin de lidstaten moeten voorzien, om ten onrechte gefactureerde belasting te herzien wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw levert of tijdig het gevaar voor verlies aan belastinginkomsten geheel heeft uitgeschakeld.

44 Zoals de advocaat-generaal in punt 57 van haar conclusie heeft opgemerkt, heeft een boete ten belope van 100 % van de ten onrechte afgetrokken belasting tot gevolg dat de ten aanzien van de belastingschuld overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn geboden herzieningsmogelijkheid per saldo wordt uitgehold. Want zelfs al kan de belastingschuld op grond van het ontbreken van gevaar van verlies aan belastinginkomsten worden herzien, er resteert een geldschuld voor eenzelfde bedrag als de ten onrechte afgetrokken belasting.

45 Derhalve moet op het derde onderdeel van de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de beginselen van evenredigheid en neutraliteit van de btw aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich in een situatie zoals in het hoofdgeding aan de orde is, verzetten tegen een regel van nationaal recht op grond waarvan de onrechtmatige aftrek van btw wordt bestraft met een geldboete die gelijk is aan het bedrag van de toegepaste aftrek.

Kosten

46 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **In een situatie zoals die in het hoofdgeding, waarin de fictieve verkoop van elektriciteit die in cirkelbewegingen tussen dezelfde marktdeelnemers en voor dezelfde bedragen heeft plaatsgevonden en niet tot een verlies aan belastinginkomsten heeft geleid, moet richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in het licht van de beginselen van neutraliteit en evenredigheid, aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen een nationale regeling die de aftrek van btw in verband met fictieve transacties uitsluit doch de personen die de btw op een factuur vermelden wel verplicht deze te betalen, daaronder begrepen voor een fictieve transactie, op voorwaarde dat het nationale recht de mogelijkheid**

biedt om de uit die verplichting volgende belastingschuld te herzien wanneer de opsteller van de factuur, die niet te goeder trouw was, tijdig het gevaar voor verlies aan belastinginkomsten geheel heeft uitgeschakeld, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan.

2) **De beginselen van evenredigheid en neutraliteit van de btw moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich in een situatie zoals in het hoofdgeding aan de orde is, verzetten tegen een regel van nationaal recht op grond waarvan de onrechtmatige aftrek van btw wordt bestraft met een geldboete die gelijk is aan het bedrag van de toegepaste aftrek.**

ondertekeningen