ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

15 januari 2009 *

In zaak C-502/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 31 oktober 2007, ingekomen bij het Hof op 16 november 2007, in de procedure

K-1 sp. z o.o.

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur), K. Schiemann, J. Makarczyk en C. Toader, rechters,

* Procestaal: Pools.

advocaat-generaal: J. Mazák,
griffier: K. Sztranc-Sławiczek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 november 2008,

gelet op de opmerkingen van:

— K-1 sp. z o.o., vertegenwoordigd door M. Łukasik en M. Złotopolska-Nowak, radcy prawni,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Dowgielewicz, M. Jarosz en A. Rutkowska als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door S. Spyropoulos, I. Bakopoulos en M. Tassopoulou als gemachtigden,

— de Cypriotische regering, vertegenwoordigd door I. Neofytou en E. Symeonidou als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Seeboruth en C. Gibbs als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en K. Herrmann 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 artikel 2, eerste en tweede alinea, van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, L 71, blz. 1301; hierna: „Eerste btw-richtlijn") en van verschillende artikelen van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004 (PB L 168, blz. 35; hierna: „Zesde btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen K-1 sp. z o.o. (hierna: „K-1") en de Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (directeur van de fiscale kamer van Bydgoszcz) over de „bijkomende belastingschuld" die aan de belastingplichtige wordt opgelegd wanneer deze in zijn aangifte een hoger bedrag als terug te geven verschil in belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") of terug te geven voorbelasting heeft opgegeven dan het verschuldigde bedrag.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 2, eerste en tweede alinea, van de Eerste btw-richtlijn luidt als volgt:

„Het gemeenschappelijk [btw-stelsel] berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de [btw], berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de [btw] waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

4 Artikel 2 van de Zesde btw-richtlijn bepaalt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen."

5 In artikel 10, lid 1, sub a, van die richtlijn wordt het „belastbaar feit" omschreven als „het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting". Artikel 10, lid 2, bepaalt met name:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Leveringen van goederen, met uitzondering van de leveringen als bedoeld in artikel 5, lid 4, sub b, en diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben. […]"

6 Artikel 22, lid 8, van de Zesde btw-richtlijn bepaalt:

„Onverminderd de krachtens artikel 17, lid 4, vast te stellen bepalingen, kunnen de lidstaten andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude."

7 Artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn luidt als volgt:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende

maatregelen te treffen, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op de totale belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik."

8 Artikel 33, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen, met name betreffende de algemene regeling voor het voorhanden hebben, het verkeer en de controle van aan accijns onderworpen producten, vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, mits deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens."

Nationale wettelijke regeling

9 In artikel 109, leden 5 en 6, van de wet inzake de belasting op goederen en diensten (ustawa o podatku od towarów i usług) van 11 maart 2004 (hierna: „btw-wet") wordt bepaald:

„5. Wanneer wordt vastgesteld dat de belastingplichtige in de belastingaangifte een hoger bedrag als terug te geven verschil in btw of terug te geven voorbelasting heeft opgegeven dan het verschuldigde bedrag, bepaalt het hoofd van de belastingdienst of de

fiscale controledienst het juiste terug te geven bedrag en wordt een bijkomende belastingschuld vastgesteld die overeenkomt met 30 % van het te hoog vastgestelde bedrag.

6. Het bepaalde in lid 5 is van overeenkomstige toepassing op het verschil in belasting als bedoeld in artikel 87, lid 1."

10 Artikel 87, lid 1, van die wet bepaalt:

„Indien het in artikel 86, lid 2, bedoelde bedrag aan voorbelasting in een bepaalde aangifteperiode hoger is dan het bedrag aan verschuldigde belasting, mag de belastingplichtige voor de volgende aangifteperiode het bedrag aan verschuldigde belasting met dat verschil verminderen of het terug te geven verschil op een bankrekening laten storten."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 Bij beslissing van 17 augustus 2005 heeft het hoofd van het Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (eerste belastingkantoor te Toruń) met betrekking tot K-1 voor mei 2005 een teveel aan opgegeven voorbelasting ten opzichte van de ontvangen belasting vastgesteld en voor die maand een bijkomende belastingschuld opgelegd. De belastingdienst heeft namelijk vraagtekens gezet bij de aftrek van de btw die was opgevoerd in een factuur van 29 april 2005 betreffende de aankoop van een bebouwd onroerend goed te Toruń. Omdat dit onroerend goed een gebruikt goed was, was de verkrijging ervan vrijgesteld van btw, zodat die factuur geen grond kon opleveren voor vermindering van de verschuldigde belasting of voor teruggaaf van het verschil in btw

of van de voorbelasting. Omdat het opgegeven bedrag aan voorbelasting te hoog was, is aan de vennootschap een bijkomende belastingschuld opgelegd op grond van artikel 109, leden 5 en 6, van de btw-wet.

12 K-1 heeft tegen deze beslissing bezwaar ingediend bij de Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. In haar bezwaar heeft zij aangevoerd dat de bij die beslissing opgelegde bijkomende belastingschuld onverenigbaar is met artikel 27 van de Zesde btw-richtlijn. Bij beslissing van 9 november 2005 heeft de Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy het betoog van de vennootschap afgewezen en de omstreden beslissing bevestigd.

13 Tegen die beslissing heeft K-1 dan beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (administratieve rechtbank van de wojewodztwo Bydgodszcz). Bij arrest van 31 mei 2006 heeft deze rechterlijke instantie geoordeeld dat artikel 33, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn niet in de weg staat aan de oplegging van de bijkomende belastingschuld krachtens de beginselen van btw-wet, en heeft zij het beroep van K-1 verworpen. Zij was van mening dat deze schuld niet de wezenlijke kenmerken van de btw heeft en in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens. De Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy was het ook niet eens met de stelling dat de bijkomende belastingschuld een bijzondere maatregel in de zin van de Zesde btw-richtlijn vormt. Zij was ook van mening dat er geen reden is voor toepassing van de procedure van artikel 27 van deze richtlijn.

14 K-1 heeft cassatieberoep ingesteld tegen dit arrest. Ter ondersteuning van dit beroep voert zij aan dat de verplichte oplegging van de bijkomende belastingschuld bedoeld in

artikel 109, lid 5, van de btw-wet onverenigbaar is met de bepalingen van het gemeenschapsrecht en, meer bepaald, met de regels van de Zesde btw-richtlijn.

15 In deze context heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Staat artikel 2, [eerste en tweede alinea], van de Eerste [btw-richtlijn] junctis de artikelen 2 en 10, leden 1, sub a, en 2, van de Zesde [btw-richtlijn] eraan in de weg dat de lidstaten een btw-plichtige de verplichting tot betaling van de bijkomende belastingschuld bedoeld in artikel 109, leden 5 en 6, van de [btw-wet] opleggen wanneer wordt vastgesteld dat de btw-plichtige in zijn belastingaangifte een hoger bedrag als terug te geven verschil in btw of terug te geven voorbelasting heeft opgegeven dan het verschuldigde bedrag?

2) Kunnen de ‚bijzondere maatregelen' bedoeld in artikel 27, lid 1, van de Zesde [btw-richtlijn], gelet op de aard en het doel ervan, bestaan in de mogelijkheid dat aan de btw-plichtige een bij beslissing van de belastingdienst bepaalde bijkomende belastingschuld wordt opgelegd wanneer wordt vastgesteld dat de belasting-plichtige een te hoog bedrag als terug te geven verschil in btw of terug te geven voorbelasting heeft opgegeven?

3) Omvat de bevoegdheid waarin artikel 33 van de Zesde [btw-richtlijn] voorziet, het recht op invoering van de bijkomende belastingschuld bedoeld in artikel 109, leden 5 en 6, van de [btw-wet]?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste vraag

16 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het gemeenschappelijke [btw-stelsel], zoals omschreven in artikel 2, eerste en tweede alinea, van de Eerste btw-richtlijn en in de artikelen 2 en 10, leden 1, sub a, en 2, van de Zesde btw-richtlijn, een lidstaat toestaat, btw-plichtigen een „bijkomende belastingschuld" als bedoeld in artikel 109, leden 5 en 6, van de btw-wet op te leggen.

17 Het Hof heeft herinnerd aan de wezenlijke kenmerken van de btw. Het zijn er vier: de belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; de heffing vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging; de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt (zie arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Jurispr. blz. I-9373, punt 28).

18 Een „bijkomende belastingschuld" als die waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling voorziet, vertoont die kenmerken niet. Dienaangaande behoeft slechts te worden vastgesteld dat het belastbare feit in dit geval niet een

of andere transactie is, maar een fout in de aangifte, en dat het bedrag van die belastingschuld bovendien niet evenredig is aan de door de belastingplichtige ontvangen prijs.

19 Het gaat niet om een belasting, maar in werkelijkheid om een bestuurlijke sanctie die wordt opgelegd wanneer wordt vastgesteld dat de belastingplichtige een hoger bedrag als terug te geven verschil in btw of terug te geven voorbelasting heeft opgegeven dan het verschuldigde bedrag.

20 Het beginsel van een gemeenschappelijk btw-stelsel verzet zich niet tegen de invoering door de lidstaten van maatregelen die voorzien in sancties voor onregelmatigheden bij de aangifte van het bedrag van de verschuldigde btw. Integendeel, artikel 22, lid 8, van de Zesde btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting.

21 In deze omstandigheden moet op de eerste vraag worden geantwoord dat het gemeenschappelijke btw-stelsel, zoals omschreven in artikel 2, eerste en tweede alinea, van de Eerste btw-richtlijn en in de artikelen 2 en 10, leden 1, sub a, en 2, van de Zesde btw-richtlijn, niet eraan in de weg staat dat een lidstaat in zijn wettelijke regeling bepaalt dat aan de btw-plichtigen een bestuurlijke sanctie als de „bijkomende belastingschuld" bedoeld in artikel 109, leden 5 en 6, van de btw-wet kan worden opgelegd.

De tweede vraag

22 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van artikel 109, leden 5 en 6, van de btw-wet kunnen worden beschouwd als „bijzondere […] afwijkende maatregelen" die erop gericht zijn, bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn.

23 Dienaangaande behoeft slechts te worden vastgesteld dat een bestuurlijke sanctie die wordt opgelegd wanneer wordt vastgesteld dat de belastingplichtige een hoger bedrag als terug te geven verschil in btw of terug te geven voorbelasting heeft opgegeven dan het verschuldigde bedrag, zoals de sanctie waarin artikel 109, leden 5 en 6, van de btw-wet voorziet, geen bijzondere afwijkende maatregel als bedoeld in artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn is, maar, zoals hierboven is gezegd, een maatregel als bedoeld in artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn vormt.

24 Bepalingen als die van artikel 109, leden 5 en 6, van de btw-wet vallen dus niet binnen de werkingssfeer van artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn.

25 Bijgevolg dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat bepalingen als die van artikel 109, leden 5 en 6, van de btw-wet geen „bijzondere […] afwijkende maatregelen" vormen die erop gericht zijn, bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn.

De derde vraag

26 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 33 van de Zesde btw-richtlijn in de weg staat aan de handhaving van bepalingen als die van artikel 109, leden 5 en 6, van de btw-wet.

27 Artikel 33 van de Zesde btw-richtlijn laat de lidstaten slechts de vrijheid, rechten en heffingen op de levering van goederen, op het verrichten van diensten of op importen te handhaven of in te voeren die niet het karakter van omzetbelasting bezitten (zie arrest Banca popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 24).

28 Er dient evenwel niet te worden nagegaan of bepalingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, voorzien in belastingen, rechten en heffingen die het karakter van omzetbelasting bezitten in de zin van artikel 33 van de Zesde btw-richtlijn. Zoals uit het antwoord op de eerste vraag blijkt, voeren die bepalingen geen belastingen, rechten of heffingen in, maar voorzien zij in een bestuurlijke sanctie die aan btw-plichtigen kan worden opgelegd wanneer wordt vastgesteld dat deze een hoger bedrag als terug te geven verschil in btw of terug te geven voorbelasting hebben opgegeven dan het verschuldigde bedrag.

29 In deze omstandigheden dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 33 van de Zesde btw-richtlijn niet in de weg staat aan de handhaving van bepalingen als die van artikel 109, leden 5 en 6, van de btw-wet.

Kosten

30 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 van Justitie (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1) **Het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals omschreven in artikel 2, eerste en tweede alinea, van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting en in de artikelen 2 en 10, leden 1, sub a, en 2 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004, staat niet eraan in de weg dat een lidstaat in zijn wettelijke regeling bepaalt dat aan de btw-plichtigen een bestuurlijke sanctie als de „bijkomende belastingschuld" bedoeld in artikel 109, leden 5 en 6, van de wet inzake de belasting op goederen en diensten (ustawa o podatku od towarów i usług) van 11 maart 2004 kan worden opgelegd.**

2) **Bepalingen als die van artikel 109, leden 5 en 6, van de wet inzake de belasting op goederen en diensten van 11 maart 2004 vormen geen „bijzondere [...]**

afwijkende maatregelen" die erop gericht zijn, bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd.

3) Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd, staat niet in de weg aan de handhaving van bepalingen als die van artikel 109, leden 5 en 6, van de wet inzake de belasting op goederen en diensten van 11 maart 2004.

ondertekeningen