



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 17 maj 2023\*

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Skyldigheter att deklarerar och betala in mervärdesskatt – Artikel 273 – Föreskrivna sanktioner för det fall den beskattningsbara personen inte uppfyller sina skyldigheter – Proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet – Avdragsrätt för mervärdesskatt – Sanktionernas förenlighet”

I mål C-418/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal de première instance du Luxembourg (Förstainstansdomstolen i provinsen Luxemburg, Belgien) genom beslut av den 8 juni 2022, som inkom till domstolen den 21 juni 2022, i målet

**SA CEZAM**

mot

**État belge**

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden L.S. Rossi, samt domarna J.-C. Bonichot (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: A. Rantos,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Belgiens regering, genom P. Cottin, J.-C. Halleux och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom S. Delaude och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: franska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 62 led 2, 63, 167, 206, 250 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) samt proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan SA CEZAM och État belge (belgiska staten) angående ett antal beslut genom vilka den belgiska skattemyndigheten påfört nämnda bolag böter för åsidosättande av mervärdesskattelagstiftningen.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 I artikel 62 led 2 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”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.”

- 4 I artikel 63 i direktivet föreskrivs följande:

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

- 5 Artikel 167 i direktivet har följande lydelse:

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

- 6 Artikel 203 i direktivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.”

- 7 I artikel 206 i direktiv 2006/112 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.”

8 Artikel 250.1 i direktivet har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeclaration 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.”

9 I artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112 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.”

### **Belgisk rätt**

10 I artikel 53.1 i loi du 3 juillet 1969, créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (lagen av den 3 juli 1969 om införande av lagen om mervärdesskatt) (*Moniteur belge* av den 17 juli 1969, s. 7046), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”En beskattningsbar person, med undantag för sådana beskattningsbara personer som inte har någon avdragsrätt, har följande skyldigheter:

...

2° varje månad inge en deklARATION i vilken följande anges:

- a) beloppet för de transaktioner som avses i denna lag och som den beskattningsbara personen har utfört eller som tillhandahållits denne under föregående månad inom ramen för dennes ekonomiska verksamhet,
- b) beloppet för den skatt som är utkrävbar, de avdrag som ska göras och de justeringar som ska göras

...

3° betala den skatt som ska erläggas inom den frist som fastställts för ingivande av den deklARATION som föreskrivs i 2°. ...”.

11 I artikel 70.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”För varje överträdelse av skyldigheten att betala skatt ska böter påföras med ett belopp som motsvarar 200 procent av den skatt som undandragits eller som betalats för sent.

...”

- 12 I artikel 1 i arrêté royal n° 41, du 30 janvier 1987, fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de TVA (kunglig förordning nr 41 av den 30 januari 1987 om fastställande av proportionella skattetillägg för mervärdesskatt) (*Moniteur belge* av den 7 februari 1987, s. 1709) (nedan kallad kunglig förordning nr 41) föreskrivs följande:

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

1. ... 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],

...”

- 13 I artikel 1 andra stycket i denna förordning föreskrivs att ”den skala för nedsättning som föreskrivs i tabellerna A-J i bilagan till denna förordning är inte tillämplig på överträdelser som begåtts i syfte att undvika denna skatt eller göra det möjligt att undvika skatten”.
- 14 Bilagan till kunglig förordning nr 41 innehåller en ”tabell G”, med rubriken ”Böter som ska tillämpas för de överträdelser som avses i artikel 70 [punkt 1 i mervärdesskattelagen]”. Under rubrik V, med rubriken ”Felaktigheter som konstaterats vid kontrollen av redovisningens innehåll”, föreskrivs, för ”beskattningsbara transaktioner som helt eller delvis inte har redovisats, eller redovisats för sent, i den deklaration som är avsedd för detta ändamål”, att ett schablonmässigt fastställt bötesbelopp på 10 procent av den skatt som ska betalas ska påföras när ”[d]et skattebelopp som ska betalas för en kontrollperiod på ett år” är ”mindre än eller lika med 1 250,00 euro” och ett schablonmässigt fastställt bötesbelopp på 20 procent av den skatt som ska betalas när detta belopp ”överstiger 1 250,00 euro”.

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 15 Genom ansökan av den 15 maj 2018 väckte CEZAM, ett bolag med säte i Belgien som är verksamt inom snickeribranschen och glasmästeribranschen, talan vid Tribunal de première instance du Luxembourg (Förstainstansdomstolen i provinsen Luxemburg, Belgien), som är den hänskjutande domstolen. Talan rör tre beslut från den belgiska skattemyndigheten, vilka delgavs bolaget i januari respektive mars 2018, och genom vilka bolaget bland annat påfördes skattetillägg.
- 16 Det är i detta avseende utrett att CEZAM från och med juni 2013 inte ingav några periodiska mervärdesskattedeklarationer och att den belgiska skattemyndigheten först upprättade en skatterapport för år 2013 som myndigheten delgav bolaget. I augusti 2016 gjordes därefter en kontroll av bolagets bokföring. I avsaknad av periodiska mervärdesskattedeklarationer för åren 2014 och 2015 beslutade den belgiska skattemyndigheten om en skönsbeskattning avseende dessa år. Efter att under år 2017 ha konstaterat att CEZAM inte hade ingett alla erforderliga periodiska deklarationer och inte hade betalat den mervärdesskatt som skulle betalas, antog den belgiska skattemyndigheten år 2018 de tre beslut som nämns i punkt 15 ovan.
- 17 CEZAM har motiverat avsaknaden av deklarationer med att den belgiska skattemyndigheten har vägrat att upprätta en plan för betalning av bolagets mervärdesskatteskulder. Bolaget har bland annat bestritt det bötesbelopp som motsvarar 20 procent av det mervärdesskattebelopp som skulle ha betalats före avdrag av den avdragsgilla mervärdesskatten. Vid beräkningen av böterna borde skattemyndigheten ha beaktat det mervärdesskattebelopp som faktiskt skulle betalas till

myndigheten, det vill säga det belopp som skulle betalas efter det att den avdragsgilla mervärdesskatten hade avräknats. Myndighetens synsätt i förevarande fall är inte förenligt med rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt och med principen om skatteneutralitet.

- 18 CEZAM har i sistnämnda avseende åberopat dom av den 9 juli 2015, *Salomie och Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), och dom av den 8 maj 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), och bland annat gjort gällande att proportionalitetsprincipen innebär att medlemsstaterna inte får påföra böter med ett belopp motsvarande den avdragsgilla mervärdesskatten, eftersom sådana böter skulle innebära att avdragsrätten förlorade sitt innehåll.
- 19 Belgiska staten har hävdatt att den lösning som valdes i domen av den 8 maj 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), inte kan överföras på det mål som är anhängigt vid den hänskjutande domstolen. Den domen rörde nämligen en situation där fakturor hade upprättats i vilka mervärdesskatt angavs trots att beskattningsbara transaktioner inte hade utförts. Utfärdaren av dessa hade betalat mervärdesskatt och undanröjt alla risker för skattebortfall. I en sådan situation utgör proportionalitetsprincipen och artikel 203 i direktiv 2006/112, enligt vilka den mervärdesskatt som anges på en faktura ska betalas, hinder för att påföra ett bötesbelopp motsvarande 100 procent av den mervärdesskatt som felaktigt dragits av.
- 20 I förevarande fall har belgiska staten anfört att CEZAM har ålagts en påföljd för åsidosättande av skyldigheten att deklarerat och betala mervärdesskatt. Denna skyldighet är väsentlig för att mervärdesskattesystemet ska fungera, ett system i vilket den beskattningsbara personen har rollen som skatteuppbördsman. Genom att inte betala in den mervärdesskatt som togs ut av dess kunder erhöll CEZAM en fördel till nackdel för statskassan. Dessutom uppgår böterna endast till 20 procent av den mervärdesskatt som skulle ha betalats. Vad gäller dessa böters belopp är avdragsrätten en möjlighet som den beskattningsbara personen kan utnyttja genom att ange den mervärdesskatt som ska dras av i sina periodiska deklarationer.
- 21 Mot bakgrund av dessa argument har den hänskjutande domstolen erinrat om att det följer av EU-domstolens praxis att medlemsstaterna på mervärdesskatteområdet i princip har befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga, under förutsättning att de inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och att förebygga bedrägeri (dom av den 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punkterna 59 och 60). Den hänskjutande domstolen har även erinrat om att åtgärder som vidtas för att uppnå dessa mål inte får äventyra mervärdesskattens neutralitet (dom av den 11 april 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 29). Härvidlag har den hänskjutande domstolen även hänvisat till förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 62).
- 22 Den hänskjutande domstolen anser dock att principen om skatteneutralitet inte är direkt tillämplig vid fastställandet av de sanktioner som ska tillämpas vid åsidosättande av bestämmelserna om mervärdesskatt. Emellertid vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida denna princip ska beaktas vid bedömningen av huruvida de sanktioner som i förevarande fall ålagts CEZAM är förenliga med proportionalitetsprincipen.
- 23 Den hänskjutande domstolen har dessutom påpekat att dessa sanktioner har fastställts med tillämpning av den belgiska lagstiftningen som syftar till att beivra åsidosättanden som begåtts utan avsikt att undgå mervärdesskatt.

24 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal de première instance du Luxembourg (Förstainstansdomstolen i provinsen Luxemburg) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1) Utgör artiklarna 62[.2], 63, 167, 206, 250 och 273 i [direktiv 2006/112] och proportionalitetsprincipen, såsom den har tolkats i bland annat EU-domstolens dom av den 8 maj 2019, EN.SA [(C-712/17, EU:C:2019:374)], 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 proportionella skattetillegg 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 schablonmässigt fastställt bötesbelopp 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 avräknas vid beräkningen av böterna, 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 utkrävbart efter revisionen för att rätta till den bristande skattebetalningen och därmed uppnå målet att säkerställa en riktig skatteuppbörd?”

### Prövning av tolkningsfrågorna

- 25 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 62 led 2, 63, 167, 206, 250 och 273 i direktiv 2006/112 samt principerna om proportionalitet och skatteneutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett åsidosättande av skyldigheten att deklarerat och betala in mervärdesskatt till statskassan leder till påförandet av ett schablonmässigt fastställt bötesbelopp på 20 procent av den mervärdesskatt som skulle ha betalats före avräkningen av den avdragsgilla mervärdesskatten.
- 26 Härvidlag erinrar domstolen om att det av artiklarna 2 och 273 i direktiv 2006/112 jämförda med artikel 4.3 FEU följer att medlemsstaterna är skyldiga att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att säkerställa en fullständig uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom deras respektive territorium, samt för att bekämpa bedrägeri (dom av den 2 maj 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punkt 26).
- 27 Så länge lagstiftningen om vilka sanktioner som ska tillämpas vid underlåtenhet att uppfylla krav som införts genom unionslagstiftning inte har harmoniserats inom unionen, 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, och följaktligen också proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang,

dom av den 29 juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóügywiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 29, och dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).

- 28 Det ska även erinras om att medlemsstaterna vid valet av sanktioner är skyldiga att iaktta effektivitetsprincipen, enligt vilken det ska införas effektiva och avskräckande sanktioner för att bekämpa överträdelse av harmoniserade mervärdesskatteregler och för att skydda unionens ekonomiska intressen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punkterna 28 och 33).
- 29 Det kan vidare konstateras att den hänskjutande domstolen i sin första fråga har hänvisat till flera andra bestämmelser i direktiv 2006/112 utöver artikel 273 i direktivet. Dessa bestämmelser är emellertid inte relevanta för att besvara de frågor som ställts, vilka avser kriterierna för att avgöra huruvida en sanktion på mervärdesskatteområdet är förenlig med proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet. Den omformulerade frågan ska således endast besvaras i den del den avser artikel 273 i direktiv 2006/112, tolkad mot bakgrund av nämnda principer.
- 30 Vad gäller proportionalitetsprincipen får de sanktioner som föreskrivs i nationell rätt med tillämpning av artikel 273 i direktiv 2006/112 inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande. Vid prövningen av huruvida en viss sanktion är förenlig med proportionalitetsprincipen ska det tas hänsyn till bland annat art och svårhetsgrad av den överträdelse som sanktionen syftar till att beivra samt till metoden för fastställande av sanktionens belopp (dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 60 och där angiven rättspraxis).
- 31 Även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida de böter som CEZAM ålagts är förenliga med proportionalitetsprincipen, ska den hänskjutande domstolen emellertid upplysas om vissa omständigheter som gör det möjligt för den att göra denna bedömning.
- 32 När det gäller arten av och allvaret i de överträdelse som de aktuella böterna syftar till att beivra, framgår det av beslutet om hänskjutande att de överträdelse som CEZAM påstås ha gjort sig skyldigt till inte härrör från ett misstag avseende tillämpningen av mervärdesskattesystemet. Under en längre period, och trots flera ingripanden från de belgiska skattemyndigheterna, har bolaget nämligen varken deklarerat eller betalat in den mervärdesskatt som skulle betalas.
- 33 Det kan dessutom vara relevant för bedömningen av huruvida en sanktion är proportionerlig, med hänsyn till syftet att säkerställa en riktig uppbörd av skatten, huruvida den beskattningsbara personen efter en skattekontroll frivilligt har avhjälpt de bristande betalningar som konstaterats av de behöriga myndigheterna, eller inte. Det framgår emellertid av handlingarna i målet att någon frivillig rättelse inte har skett i förevarande fall.
- 34 Vad gäller metoden för att fastställa vilka sanktioner som ska tillämpas framgår det av beslutet om hänskjutande att det i belgisk rätt föreskrivs ett system med gradindelning av böter. Enligt artikel 70.1 i mervärdesskattelagen ska nämligen vid åsidosättande av skyldigheten att betala skatten böter påföras med ett belopp som motsvarar 200 procent av den mervärdesskatt som skulle ha betalats innan den avdragsgilla mervärdesskatten avräknades. Vid avsaknad av uppsåt till bedrägeri föreskrivs emellertid i kunglig förordning nr 41 att böternas belopp ska sättas ned

till 20 procent respektive 10 procent av den mervärdesskatt som skulle ha betalats innan den avdragsgilla mervärdesskatten avräknades, beroende på om det skattebelopp som ska betalas för en kontrollperiod på ett år överstiger 1 250,00 euro eller inte.

- 35 Under alla omständigheter, och med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, förefaller det inte, med hänsyn till arten och allvaret i de överträdelser som CEZAM påstås ha gjort sig skyldigt till och med beaktande av kraven på att sanktionerna på mervärdesskatteområdet ska vara effektiva och avskräckande, att påförandet av böter med ett belopp som motsvarar 20 procent av den mervärdesskatt som skulle ha betalats innan den avdragsgilla mervärdesskatten avräknades går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga bedrägeri.
- 36 Vad vidare gäller principen om skatteneutralitet krävs enligt denna att den ingående mervärdesskatten får dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Om skattemyndigheten således förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella kraven är uppfyllda kan den inte uppställa ytterligare villkor, vilka kan leda till att utövandet av avdragsrätten går om intet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 58 och 59 och där angiven rättspraxis).
- 37 I förevarande fall finns det emellertid inga uppgifter i handlingarna i målet som visar att de böter som CEZAM ålagts eller de belgiska bestämmelser som tillämpats för att fastställa böternas belopp, det vill säga artikel 70.1 i mervärdesskattelagen jämförd med kunglig förordning nr 41, skulle kunna påverka rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. I synnerhet förefaller dessa bestämmelser inte utgöra hinder för att den beskattningsbara personen kan göra gällande en sådan avdragsrätt. Det framgår av den belgiska regeringens yttrande att de belgiska skattemyndigheterna, vid fastställandet av CEZAM:s skatteskuld, ex officio gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt.
- 38 Det ska dessutom påpekas att det nationella målet inte är jämförbart med det mål som avgjordes genom domen av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 60–64), som CEZAM har åberopat vid den hänskjutande domstolen. Det sistnämnda målet rörde nämligen en nationell myndighetspraxis enligt vilken det förhållandet att vissa formella krav som fyller en kontrollfunktion inte var uppfyllda – såsom skyldigheten enligt artikel 214 i direktiv 2006/112 för den beskattningsbara personen att vara registrerad till mervärdesskatt, eller skyldigheten enligt artikel 213 i direktivet att uppge när dennes ekonomiska verksamhet inleds, förändras eller upphör – inte beivrades genom påförandet av böter som stod i proportion till hur allvarlig överträdelsen var utan ledde till att avdragsrätt för mervärdesskatt nekades, vilket kunde äventyra mervärdesskattens neutralitet.
- 39 Förevarande mål är inte heller jämförbart med det mål som avgjordes genom domen av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), som CEZAM också har åberopat vid den hänskjutande domstolen.
- 40 Det ska i detta hänseende erinras om att domstolen, i punkterna 43 och 44 i den domen, konstaterade att principen om skatteneutralitet utgjorde hinder för att påföra böter motsvarande 100 procent av den mervärdesskatt som felaktigt dragits av i ett tidigare led, trots att mervärdesskatten hade vederbörligen betalats i ett senare led och att statskassan därmed inte förlorat några skatteintäkter, i den mån iakttagandet av principen om mervärdesskattens neutralitet säkerställdes genom möjligheten för medlemsstaterna att föreskriva om rättelse av



skatt som fakturerats felaktigt om fakturautfärdaren visade att han varit i god tro eller då han i tid fullständigt undanröjt risken för skattebortfall. Påförandet av dessa böter medförde att möjligheten till rättelse av en uppkommen skatteskuld enligt artikel 203 i direktiv 2006/112 förlorade allt innehåll.

- 41 Så är däremot inte fallet i förevarande mål. För det första syftar nämligen de böter som CEZAM har ålagts till att beivra en avsiktlig underlåtenhet under en längre period att deklarerera och betala utgående mervärdesskatt, vilket således har medfört en risk för skattebortfall för statskassan. För det andra framgår, såsom angetts i punkt 37 ovan, det varken av de nationella bestämmelser som är aktuella i det nationella målet eller av andra uppgifter i handlingarna i målet som domstolen förfogar över, att dessa böter, som inte överstiger 20 procent av den mervärdesskatt som skulle ha betalats innan den avdragsgilla mervärdesskatten avräknades, skulle äventyra rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.
- 42 Mot bakgrund av ovanstående ska de hänskjutna frågorna besvaras enligt följande: Artikel 273 i direktiv 2006/112 samt principerna om proportionalitet och skatteneutralitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett åsidosättande av skyldigheten att deklarerera och betala in mervärdesskatt till statskassan leder till påförandet av ett schablonmässigt fastställt bötesbelopp på 20 procent av den mervärdesskatt som skulle ha betalats före avräkningen av den avdragsgilla mervärdesskatten, med förbehåll för den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra vad gäller frågan huruvida de böter som påförts i det nationella målet är proportionerliga.

### **Rättegångskostnader**

- 43 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

**Artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt samt proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet**

**skall tolkas så, att**

**de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett åsidosättande av skyldigheten att deklarerera och betala in mervärdesskatt till statskassan leder till påförandet av ett schablonmässigt fastställt bötesbelopp på 20 procent av den mervärdesskatt som skulle ha betalats före avräkningen av den avdragsgilla mervärdesskatten, med förbehåll för den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra vad gäller frågan huruvida de böter som påförts i det nationella målet är proportionerliga.**

Underskrifter