

Zaak C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

tegen

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, voorheen Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j

(verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny om een prejudiciële beslissing)

„Prejudiciële verwijzing – Btw – Recht op aftrek – Beperking van recht op aftrek bij niet-nakoming van verplichting om kasregister te gebruiken”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van bedrag aan voorbelasting*

(Richtlijnen van de Raad 67/227, art. 2, leden 1 en 2, en 77/388, art. 2, 10, leden 1 en 2, en 17, leden 1 en 2)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Richtlijn 77/388 – Afwijkende nationale maatregelen – Begrip*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 27, lid 1)

3. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Verbod op heffing van andere nationale belastingen die karakter van omzetbelasting hebben – Begrip „omzetbelasting” – Strekking*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 33)

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) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting en de artikelen 2 en 10, leden 1 en 2, en 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7, verzet zich niet ertegen dat een lidstaat het recht op aftrek van de voldane voorbelasting tijdelijk beperkt voor de belastingplichtigen die een formaliteit voor de boeking van hun verkopen in de boekhouding niet zijn nagekomen, mits de aldus voorziene sanctie voldoet aan het evenredigheidsbeginsel.

Voor zover zij namelijk beoogt te garanderen dat de belasting juist wordt geheven en fraude wordt vermeden, behoort deze boekhoudkundige verplichting tot de maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn kunnen vaststellen. In deze context moet deze maatregel, die bepaalt dat de aftrekbare btw met 30 % wordt verminderd voor de belastingplichtige die deze boekhoudkundige verplichting niet naleeft, worden beschouwd als een administratieve sanctie waarvan de afschrikkende werking de doeltreffendheid van deze boekhoudkundige

verplichting beoogt te waarborgen. Het staat echter aan de nationale rechterlijke instantie om na te gaan of de wijze van vaststelling van het bedrag van de sanctie en de voorwaarden waaronder de door de belastingadministratie aangevoerde feiten om deze sanctie toe te passen worden vastgesteld, vervolgd en desgevallend berecht, niet erop neerkomen dat het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde wezenlijk wordt aangetast, en dus afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van neutraliteit inzake de fiscale belasting van alle economische activiteiten. Dienaangaande lijkt het tot 30 % beperkte tarief van de inhouding, dat dus het grootste deel van het bedrag van de voorbelasting onverlet laat, buitensporig noch ontoereikend te zijn om te garanderen dat de betrokken sanctie een afschrikkende werking heeft en dus doeltreffend is. Bij een dergelijke inhouding op basis van het bedrag van de door de belastingplichtige betaalde belasting, ontbreekt overigens niet kennelijk elk verband met het niveau van de economische activiteit van de betrokkene. Daar deze sanctie bovendien niet tot doel heeft boekhoudkundige fouten te verbeteren, maar ze te voorkomen, mag bij de beoordeling van de evenredigheid van de sanctie geen rekening worden gehouden met het forfaitaire karakter van het tarief van 30 %, en dus met het ontbrekende verband tussen het bedrag ervan en het bedrag waarop de vergissingen van de belastingplichtige eventueel betrekking hebben.

(cf. punten 27-28, 34-37, 39, dictum 1)

2. Nationale bepalingen die voorschrijven dat aan de belastingplichtigen van belasting over de toegevoegde waarde een administratieve sanctie wordt opgelegd wanneer vaststaat dat de belastingplichtige niet heeft voldaan aan de verplichting om een kasregister te gebruiken om de omzet en het bedrag aan verschuldigde belasting in zijn boekhouding op te nemen, vormen geen „bijzondere afwijkende maatregelen” in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7. Een dergelijke maatregel kan niet binnen de werkingssfeer van genoemd artikel 27, lid 1, vallen aangezien het een maatregel is als bedoeld in artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, op grond waarvan de lidstaten andere verplichtingen mogen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.

(cf. punten 41-43, dictum 2)

3. Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7, staat niet in de weg aan de handhaving van bepalingen als die in de Poolse wet inzake de belasting op goederen en diensten, die voorschrijven dat aan de belastingplichtigen van belasting over de toegevoegde waarde een administratieve sanctie wordt opgelegd wanneer wordt vastgesteld dat de belastingplichtige de verplichting niet is nagekomen om een kasregister te gebruiken om de omzet en het bedrag aan verschuldigde belasting in zijn boekhouding op te nemen.

(cf. punt 49, dictum 3)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

29 juli 2010 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Btw – Recht op aftrek – Beperking van recht op aftrek bij schending van verplichting om kasregister te gebruiken”

In zaak C-188/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 21 mei 2009, ingekomen bij het Hof op 28 mei 2009, in de procedure

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

tegen

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, voorheen Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), kamerpresident, C. Toader, K. Schieman, L. Bay Larsen en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 mei 2010,

gelet op de opmerkingen van:

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Dowgielewicz, A. Rutkowska en A. Kramarczyk als gemachtigden,

– de Europese Commissie, 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 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, 71, blz. 1301; hierna: „Eerste btw-richtlijn”), en 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 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004 (PB L 27, blz. 44; hierna: „Zesde btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Profaktor Kulesza, Frankowski,

Jó?wiak, Or?owski sp. J, voorheen Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j (hierna: „Profaktor”), en de Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku (directeur van de fiscale kamer van Bia?ystok) inzake de beperking van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) op in een eerder stadium verrichte handelingen, wanneer de belastingplichtige niet heeft voldaan aan de eis een kasregister te gebruiken om de verkopen aan „natuurlijke personen die geen economische activiteit uitoefenen” in de boekhouding op te nemen.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

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

„Het gemeenschappelijk stelsel van [btw] 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 voor 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 belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

4 Artikel 2 van de Zesde btw-richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de [btw] 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 Artikel 10, lid 1, sub a, van deze richtlijn omschrijft het „belastbaar feit” van de belasting als „het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting”. Artikel 10, lid 2, van deze richtlijn luidt:

„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 17 van de richtlijn bepaalt:

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

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

- a) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

- b) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;
- c) [btw], welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, en artikel 6, lid 3, verschuldigd is.

[...]

4. De Raad zal zich beijveren om voor 31 december 1977 op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen communautaire uitvoeringsbepalingen aan te nemen volgens welke overeenkomstig lid 3 teruggaaf aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen moet geschieden. Tot de inwerkingtreding van die communautaire uitvoeringsbepalingen, bepalen de lidstaten zelf de voorschriften voor het verrichten van de teruggaaf. Is de belastingplichtige niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigd, dan kunnen de lidstaten de teruggaaf weigeren of hiervoor bijkomende voorwaarden stellen.”

7 Artikel 22 van de Zesde btw-richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk XIII, met als opschrift „Verplichtingen van degenen die tot voldoening van de belasting gehouden zijn”, luidt:

„[...]

2. Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de [btw] en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.

[...]

8. 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.

[...]”

8 Artikel 27, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„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.”

9 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

10 Artikel 111, leden 1 en 2, van de Poolse wet van 11 maart 2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 54, pos. 535) (hierna: „btw-wet van 2004”) luidt:

„1. Belastingplichtigen die verkopen verrichten aan natuurlijke personen die geen economische activiteit uitoefenen [...] zijn verplicht om de omzet en het bedrag aan verschuldigde belasting bij te houden door middel van kasregisters.

2. Belastingplichtigen die de in lid 1 vastgestelde verplichting niet nakomen, verliezen tot het tijdstip waarop wordt begonnen met het bijhouden van de omzet en het bedrag aan verschuldigde belasting door middel van kasregisters, het recht om op de verschuldigde belasting 30 % in mindering te brengen van de bij de verwerving van goederen en diensten betaalde voorbelasting.”

11 Artikel 87, lid 1, van deze 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, heeft de belastingplichtige het recht om voor de volgende aangifteperiode het verschil in mindering te brengen op de verschuldigde belasting of het verschil op een bankrekening te laten storten.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Bij beschikking van 17 oktober 2006 heeft de Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (directeur van de belastinginspectie van Białystok) de door Profaktor verschuldigde btw voor bepaalde maanden van de jaren 2004 en 2005 op een ander bedrag vastgesteld dan wat volgens deze vennootschap moest volgen uit de door haar ingediende aangiften. Overeenkomstig de bepalingen van artikel 111 van de btw-wet van 2004 heeft hij namelijk het bedrag aan voorbelasting op grond van het verwerven van goederen en diensten dat in mindering wordt gebracht op het bedrag aan verschuldigde belasting, met 30 % verlaagd, omdat Profaktor niet haar verplichting had nageleefd om haar omzet en het bedrag van de btw door middel van kasregisters bij te houden.

13 Genoemde onderneming kwam op tegen deze beslissing, die echter op 7 februari 2007 door de Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku is bevestigd.

14 Profaktor heeft bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (administratieve rechtbank van het district Białystok) de nietigverklaring van de beslissing van 7 februari 2007 gevorderd. Deze instantie heeft de ingestelde vordering deels toegewezen, nadat zij voor de periode na de toetreding van de Republiek Polen tot de Europese Unie had geoordeeld dat het kwestieuze artikel 111 van de btw-wet van 2004 onverenigbaar is met het recht van de Unie, in het bijzonder met de artikelen 17 en 27 van de Zesde btw-richtlijn. Zij heeft zich namelijk op het standpunt gesteld dat de in dit artikel neergelegde beperking van het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting een afwijking vormde van dit in artikel 17 van de Zesde btw-richtlijn opgenomen recht, en dus in werkelijkheid een bijzondere maatregel was die niet volgens de voorwaarden van artikel 27 van deze richtlijn in Polen is uitgevoerd.

15 De Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku stelde tegen dit vonnis cassatieberoep in en voerde daarbij aan dat de betrokken bepalingen slechts een sanctie bevatten, die dus geen afwijking van de Zesde btw-richtlijn vormt en niet beoogt het recht op aftrek te beperken, maar belastingfraude te voorkomen.

16 De Naczelny Sąd Administracyjny, bij wie dit cassatieberoep is ingesteld, was met name

van mening dat deze sanctie voor de belastingplichtige die de boekingsverplichting niet is nagekomen, als gevolg had dat het beginsel van neutraliteit van de btw wordt geschonden, omdat hij een deel van de voorbelasting moet dragen. Hij heeft geoordeeld dat twijfel blijft bestaan inzake de verenigbaarheid van de betrokken bepalingen met het evenredigheidsbeginsel, wat de vraag betreft of het gaat om een administratieve sanctie dan wel een bijzondere maatregel in de zin van artikel 27 van de Zesde btw-richtlijn, en de vraag of de maatregel zelf als een equivalent van een belasting of heffing met het karakter van een omzetbelasting kan worden beschouwd.

17 Derhalve heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Staat artikel 2, eerste en tweede alinea, van de Eerste [btw]-richtlijn, in samenhang met de artikelen 2 en 10, leden 1 en 2, en 17, leden 1 en 2, van de Zesde btw-richtlijn, in de weg aan een bepaling zoals artikel 111, lid 2, gelezen in samenhang met lid 1 van de [btw-wet van 2004], dat bepaalt dat belastingplichtigen die verkopen verrichten aan natuurlijke personen die geen economische activiteit uitoefenen [...] tijdelijk het recht verliezen om op de verschuldigde belasting 30 % in mindering te brengen van de bij het verwerven van goederen en diensten betaalde voorbelasting, wanneer zij hun verplichting tot het bijhouden van de omzet en het bedrag aan verschuldigde belasting door middel van kasregisters niet nakomen?

2) Kunnen ‚bijzondere maatregelen‘ in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn, gelet op de aard en het doel ervan, bestaan in een tijdelijke beperking van de omvang van het recht op aftrek in de zin van artikel 111, lid 2, in samenhang met lid 1, van de btw-wet van 2004, met betrekking tot belastingplichtigen die de verplichting tot het bijhouden van de omzet en het bedrag van de belasting door middel van kasregisters niet nakomen, en is voor de invoering ervan vereist dat de procedure van artikel 27, leden 2 tot en met 4, van de Zesde [btw]-richtlijn wordt gevolgd?

3) Omvat het recht van de lidstaat als bedoeld in artikel 33, lid 1, van de Zesde [btw]-richtlijn, de bevoegdheid om met betrekking tot belastingplichtigen die de verplichting tot het bijhouden van de omzet en het bedrag aan verschuldigde belasting door middel van kasregisters niet nakomen, een sanctie in te voeren in de vorm van het tijdelijke verlies van het recht om op de verschuldigde belasting 30 % in mindering te brengen van de bij het verwerven van goederen en diensten betaalde voorbelasting, zoals is bepaald in artikel 111, lid 2, in samenhang met artikel 111, lid 1 van de btw-wet van 2004?”

De prejudiciële vragen

Eerste vraag

18 Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het gemeenschappelijke btw-stelsel zoals omschreven in artikel 2, leden 1 en 2, van de Eerste btw-richtlijn, en in de artikelen 2 en 10, leden 1 en 2, alsook in artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde btw-richtlijn zich ertegen verzet dat een lidstaat het bedrag van het recht op aftrek van de voldane voorbelasting tijdelijk beperkt voor de belastingplichtigen die een formaliteit voor de boekhoudkundige boeking van hun verkopen niet zijn nagekomen.

19 Er zij aan herinnerd dat het in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde btw-richtlijn opgenomen recht op aftrek een integrerend bestanddeel uitmaakt van het btw-mechanisme en in beginsel niet kan worden beperkt. Het wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in een eerder stadium verrichte belastbare handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten van 13 maart 2008, *Securenta*, C-437/06, Jurispr. blz. I-1597, punt 24; 4 juni 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Jurispr. blz. I-4629, punt 70, en 29 oktober

2009, SKF, C-29/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 55).

20 De aftrekregeling heeft namelijk tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie met name arrest van 29 april 2004, Faxworld, C-137/02, Jurispr. blz. I-5547, punt 37, en arrest SKF, reeds aangehaald, punt 56).

21 Voor de normale werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel, dat op deze wijze een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten moet waarborgen, is een juiste heffing van de belasting vereist. Uit de artikelen 2 en 22 van de Zesde btw-richtlijn, alsmede uit artikel 10 EG vloeit voort dat iedere lidstaat verplicht is alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te nemen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd, en dienaangaande moeten de lidstaten de aangiften van de belastingplichtigen, hun boekhouding en andere relevante documenten controleren alsmede de verschuldigde belasting berekenen en innen (arrest van 17 juli 2008, Commissie/Italië, C-132/06, Jurispr. blz. I-5457, punt 37).

22 In het kader van het gemeenschappelijke btw-stelsel zijn de lidstaten gehouden om de nakoming van de op de belastingplichtigen rustende verplichtingen te waarborgen en daarbij beschikken zij over een zekere marge met name aangaande de wijze waarop de middelen waarover zij beschikken worden aangewend (arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 38).

23 Een van deze verplichtingen is volgens artikel 22, lid 2, van de Zesde btw-richtlijn dat iedere belastingplichtige een boekhouding moet voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.

24 Overigens kunnen de lidstaten volgens artikel 22, lid 8, van de Zesde btw-richtlijn, onverminderd de krachtens artikel 17, lid 4, van deze richtlijn vast te stellen bepalingen, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.

25 Dienaangaande moet eraan worden herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken een doel is dat door de Zesde btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie arresten van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-77/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 76, en 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/05, Jurispr. blz. I-1609, punt 71, en arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 46).

26 De maatregelen die de lidstaten kunnen vaststellen mogen echter niet verder gaan dan wat nodig is ter bereiking van het doel de juiste heffing van de belasting en de voorkoming van fraude te waarborgen. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend, dat zij afbreuk doen aan de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel (zie in die zin met name arresten van 18 december 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 47; 21 april 2005, HE, C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 80, en 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, Jurispr. blz. I-3457, punt 66).

27 Aangaande de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale maatregel zoals vervat in artikel 111, leden 1 en 2, van de btw-wet van 2004, staat vast dat met de eis dat belastingplichtigen kasregisters gebruiken om de omzet en het bedrag aan verschuldigde belasting in hun boekhouding op te nemen, wordt beoogd te garanderen dat de belasting juist wordt geheven en fraude wordt vermeden. Vaststaat dat de aldus op de belastingplichtigen rustende verplichting tot de maatregelen behoort die de lidstaten op grond van artikel 22, lid 8, van de Zesde btw-richtlijn kunnen vaststellen.

28 In deze context moet genoemde maatregel, die bepaalt dat het deel van de aftrekbare btw met 30 % wordt verminderd voor de belastingplichtige die deze boekhoudkundige verplichting niet naleeft, als een administratieve sanctie worden beschouwd, waarvan de afschrikkende werking beoogt de doeltreffendheid van deze verplichting te waarborgen.

29 Dienaangaande moet eraan worden herinnerd dat bij ontbreken van harmonisatie van de wetgeving van de Unie op het gebied van de toepasselijke sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van het door deze regeling ingestelde stelsel, de lidstaten bevoegd zijn de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. Zij moeten deze bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het recht van de Unie en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel (arrest van 12 juli 2001, Louloudakis, C-262/99, Jurispr. blz. I-5547, punt 67).

30 Inzake de concrete toepassing van dit evenredigheidsbeginsel, staat het aan de verwijzende rechter om te beoordelen of deze nationale maatregelen verenigbaar zijn met het recht van de Unie, terwijl het Hof slechts bevoegd is om de nationale rechter alle uitleggings-elementen betreffende het recht van de Unie te verschaffen, aan de hand waarvan hij de verenigbaarheid kan beoordelen (zie met name arrest van 30 november 1995, Gebhard, C-55/94, Jurispr. blz. I-4165, en arrest Molenheide e.a., reeds aangehaald, punt 49).

31 Dus moet in de eerste plaats worden vastgesteld dat de bepalingen van de btw-wet van 2004 het beginsel zelf van het recht op aftrek, waarop elke belastingplichtige recht blijft hebben, niet opnieuw ter discussie stellen. Dit recht blijft bestaan, zelfs als de betrokken belastingplichtige de in deze bepalingen vervatte verplichting niet naleeft.

32 In de tweede plaats is de administratieve sanctie die aan deze verplichting is verbonden, een financiële last die de nationale wetgever beoogt op te leggen aan de belastingplichtige die een inbreuk heeft gepleegd, zulks uitsluitend voor de duur van deze inbreuk. Een dergelijke keuze, die tot de bevoegdheid van de betrokken lidstaat behoort, is niet kennelijk ongepast uit het oogpunt van de nagestreefde doelstelling.

33 In de derde plaats valt de keuze om deze financiële last op te leggen in de vorm van een inhouding van een deel van de belasting die van de verschuldigde btw kan worden afgetrokken, en niet door de belastingplichtige een bedrag aan de Schatkist te laten betalen, eveneens binnen de bevoegdheid van de betrokken lidstaat.

34 Voor zover deze maatregel invloed heeft op het bedrag van het recht op aftrek, zou deze echter kunnen afdoen aan het beginsel van neutraliteit inzake de fiscale belasting van alle economische activiteiten, wanneer namelijk de wijze van vaststelling van het bedrag van de sanctie en de voorwaarden waaronder de door de belastingadministratie genoemde feiten om deze sanctie toe te passen worden vastgesteld, vervolgd en desgevallend berecht, erop zou neerkomen dat het recht op aftrek van de btw wezenlijk wordt aangetast.

35 Hoewel het aan de verwijzende rechter staat om na te gaan of deze modaliteiten en

voorwaarden, zoals zij voortvloeien uit de btw-wet van 2004, dergelijke gevolgen met zich meebrengen, moet dienaangaande worden opgemerkt dat het tot 30 % beperkt tarief van de inhouding in het hoofdgeding, dat dus het grootste deel van het bedrag van de voorbelasting onverlet laat, noch buitensporig noch ontoereikend lijkt te zijn om te garanderen dat de betrokken sanctie een afschrikkende werking heeft en dus doeltreffend is.

36 Bij een dergelijke inhouding op basis van het bedrag van de door de belastingplichtige betaalde belasting, ontbreekt overigens niet kennelijk elk verband met het niveau van de economische activiteit van de betrokkene.

37 Daar deze sanctie bovendien niet beoogt boekhoudkundige fouten te verbeteren, maar ze te voorkomen, mag bij de beoordeling van de evenredigheid van de sanctie geen rekening worden gehouden met het forfaitaire karakter van het tarief van 30 %, en dus met het onbrekende verband tussen het bedrag ervan en het bedrag waarop de vergissingen van de belastingplichtige eventueel betrekking hebben. Overigens vormt juist het ontbreken van kasregisters een beletsel om het juiste bedrag van de uitgevoerde verkopen te bepalen, zodat niet kan worden beoordeeld of de sanctie aangepast is aan het bedrag van de boekhoudkundige onjuistheden.

38 Voor het door de Commissie aangevoerde geval, dat kasregisters niet worden gebruikt wegens omstandigheden die niet aan de belastingplichtige zijn te wijten, staat het bovendien aan de nationale rechter om, indien het bestaan van die omstandigheden volgens de nationale procedure- en bewijsregels naar behoren is vastgesteld, daarmee rekening te houden, om in het licht van het geheel van de elementen van de zaak, te bepalen of de fiscale sanctie toch moet worden toegepast, en zo ja, na te gaan of de sanctie niet onevenredig is.

39 Bijgevolg 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 en 2, alsook in artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde btw-richtlijn, zich niet ertegen verzet dat een lidstaat het bedrag van het recht op aftrek van de voldane voorbelasting tijdelijk beperkt voor de belastingplichtigen die een formaliteit voor de boeking van hun verkopen in de boekhouding niet zijn nagekomen, mits de aldus voorgeschreven sanctie voldoet aan het evenredigheidsbeginsel.

Tweede vraag

40 Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van artikel 111, leden 1 en 2, van de btw-wet van 2004 kunnen worden aangemerkt als „bijzondere afwijkende maatregelen” ter voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn.

41 Dienaangaande volstaat het op te merken dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde maatregel zoals vervat in artikel 111, leden 1 en 2, van de btw-wet van 2004, een administratieve sanctie is die wordt opgelegd wanneer vaststaat dat de belastingplichtige de verplichting niet is nagekomen om een kasregister te gebruiken om de omzet en het bedrag aan verschuldigde belasting in zijn boekhouding op te nemen. Een dergelijke maatregel, die een maatregel is als bedoeld in artikel 22, lid 8, van de Zesde btw-richtlijn, kan dus geen bijzondere afwijkende maatregel in de zin van artikel 27, lid 1, van deze richtlijn uitmaken (zie in die zin arresten van 14 juli 1988, Jeunehomme en EGI, 123/87 en 330/87, Jurispr. blz. 4517, punt 15, en 15 januari 2009, K-1, C-502/07, Jurispr. blz. I-161, punt 23).

42 Bepalingen als die van artikel 111, leden 1 en 2, van de btw-wet van 2004 vallen dus niet binnen de werkingssfeer van artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn.

43 Bijgevolg dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat bepalingen als die van artikel 111, leden 1 en 2, van de btw-wet van 2004 geen „bijzondere afwijkende maatregelen” vormen ter voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of ?ontwijking in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn.

Derde vraag

44 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 111, leden 1 en 2, van de btw-wet van 2004.

45 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 van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Jurispr. blz. I-9373, punt 24, en arrest K-1, reeds aangehaald, punt 27).

46 Om uit te maken of een belasting, een recht of een heffing het karakter van omzetbelasting bezit in de zin van artikel 33 van de Zesde btw-richtlijn, moet met name worden nagegaan of die belasting, dat recht of die heffing de werking van het gemeenschappelijk btw-stelsel in gevaar brengt door het goederen- en dienstenverkeer te belasten en op de handelstransacties te drukken op vergelijkbare wijze als de btw (arrest van 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a., C-283/06 en C-312/06, Jurispr. blz. I-8463, punt 34).

47 Volgens vaste rechtspraak heeft de btw vier wezenlijke kenmerken, namelijk: de btw 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 van deze belasting vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging; en de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het productie- en distributieproces voldane bedragen op de verschuldigde btw in mindering brengen, zodat deze belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en deze last uiteindelijk op de consument drukt (reeds aangehaalde arresten Banca popolare di Cremona, punt 28; KÖGÁZ e.a., punt 37, en K-1, punt 17).

48 De in de bepalingen van de btw-wet van 2004 voorgeschreven maatregel als bedoeld in het hoofdgeding, vertoont die kenmerken niet. Zoals uit de beoordeling in punt 28 van dit arrest blijkt, voorzien deze bepalingen slechts in een administratieve sanctie die aan de btw-plichtigen kan worden opgelegd wanneer is vastgesteld dat zij aan een van hun boekhoudkundige verplichtingen niet hebben voldaan. Deze sanctie, die niet wordt opgelegd op grond van een of andere transactie, maar op grond van de schending van een boekhoudkundige verplichting, bezit dus niet het karakter van een omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde btw-richtlijn.

49 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 111, leden 1 en 2, van de btw-wet van 2004.

Kosten

50 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Het gemeenschappelijk 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 de artikelen 2 en 10, leden 1 en 2, en 17, leden 1 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 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004, verzet zich niet ertegen dat een lidstaat het bedrag van het recht op aftrek van de voldane voorbelasting tijdelijk beperkt voor de belastingplichtigen die een formaliteit voor de boeking van hun verkopen in de boekhouding niet zijn nagekomen, mits de aldus voorgeschreven sanctie voldoet aan het evenredigheidsbeginsel.**
- 2) **Bepalingen als die van artikel 111, leden 1 en 2, van de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde (ustawa o podatku od towarów i usług) van 11 maart 2004 vormen geen „bijzondere afwijkende maatregelen” ter voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of ontwijking in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7.**
- 3) **Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7, staat niet in de weg aan de handhaving van bepalingen als die van artikel 111, leden 1 en 2, van de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde van 11 maart 2004.**

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.