

Mål C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

mot

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

(begäran om förhandsavgörande från

Naczelny Sąd Administracyjny)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Avdragsrätt – Minskning av avdragsgillt belopp vid åsidosättande av skyldigheten att använda ett kassaregister”

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt*

(Rådets direktiv 67/227, artikel 2.1 och 2.2, och 77/388, artiklarna 2, 10.1, 10.2, 17.1 och 17.2)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 77/388 – Nationella åtgärder som avviker från gemenskapsreglerna – Begrepp*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 27.1)

3. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Förbud mot att påföra andra nationella skatter som kan karakteriseras som omsättningsskatter – Begreppet omsättningsskatt – Innebörd*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 33)

1. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt, såsom detta har definierats i artikel 2.1 och 2.2 i första direktivet 67/227 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter och artiklarna 2, 10.1 och 10.2 samt 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 2004/7, utgör inte hinder för en medlemsstat att tillfälligt begränsa det avdragsgilla beloppet avseende ingående mervärdesskatt för skattskyldiga som har underlåtit att iaktta en formalitet avseende bokföring av försäljningen, under förutsättning att denna sanktionsåtgärd är förenlig med proportionalitetsprincipen.

Då bestämmelsen syftar till att uppnå en riktig debitering och uppbörd av skatten och till att undvika skatteundandragande, måste den nämligen anses utgöra en sådan åtgärd som medlemsstaterna får anta med stöd av artikel 22.8 i sjätte direktivet. Genom att nämnda bestämmelse innebär att en skattskyldig person som inte iakttar denna redovisningsskyldighet inte får göra avdrag för 30 procent av den annars avdragsgilla mervärdesskatten, måste den anses utgöra en administrativ sanktion vars avhållande verkan syftar till att säkerställa att nämnda skyldighet iakttas. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida de

metoder för beräkning av sanktionsbeloppet och de villkor under vilka de omständigheter som skattemyndigheten åberopat för verkställandet av nämnda sanktion fastställs, utreds och, i förekommande fall, prövas av domstol, leder till att avdragsrätten förlorar sitt materiella innehåll och därmed till att neutralitetsprincipen inskränks när det gäller den skattebörda som åvilar samtliga ekonomiska verksamheter. En nedsättning som begränsas till 30 procent och alltså bevarar merparten av den ingående mervärdesskatten ter sig inte orimligt hög och inte heller för låg för att säkerställa en avhållande verkan och därmed garantera bestämmelsens verkan. En sådan nedsättning, som hänför sig till den skatt som har betalats av den skattskyldige, saknar inte heller uppenbart allt samband med omfattningen av den ekonomiska verksamhet som den skattskyldige bedriver. Eftersom syftet med sanktionen inte är att korrigera bokföringsfel, utan att förebygga dessa ska dess karaktär av ett schablonbelopp, som följer av tillämpningen av den fasta nivån på 30 procent, och således avsaknaden av samband mellan sanktionsbeloppet och de belopp som eventuella bokföringsfel uppgår till inte beaktas vid bedömningen av huruvida sanktionen är proportionerlig.

(se punkterna 27, 28, 34–37 och 39, samt punkt 1 i domslutet)

2. Nationella bestämmelser, i vilka det föreskrivs en administrativ påföljd för det fall det konstateras att den som är skattskyldig för mervärdesskatt inte har iakttagit skyldigheten att använda ett kassaregister för att i sin bokföring registrera sin omsättning och utgående mervärdesskatt kan inte anses utgöra från direktivet avvikande "särskilda åtgärder" för att förhindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, i den mening som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 2004/7. Sådana bestämmelser faller inte inom tillämpningsområdet för nämnda artikel 27.1, eftersom de är av det slag som avses i artikel 22.8 i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna får ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och för att förebygga skatteundandragande.

(se punkterna 41–43, samt punkt 2 i domslutet)

3. Artikel 33 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 2004/7, hindrar inte bibehållandet av sådana bestämmelser som dem i den polska lagen om skatt på varor och tjänster, i vilka det föreskrivs en administrativ sanktion som kan åläggas skattskyldiga som bevisligen har åsidosatt sin skyldighet att använda ett kassaregister för att i sin bokföring registrera sin omsättning och utgående mervärdesskatt.

(se punkt 49, samt punkt 3 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 29 juli 2010 (*)

"Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Avdragsrätt– Minskning av avdragsgillt belopp vid åsidosättande av skyldigheten att använda ett kassaregister"

I mål C-188/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 21 maj 2009, som inkom till domstolen den 28 maj 2009, i målet

Dyrektor Izby Skarbowej w Białyymstoku

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna C. Toader, K. Schiemann, L. Bay Larsen och D. Šváby,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 maj 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Polens regering, genom M. Dowgielewicz, A. Rutkowska och A. Kramarczyk, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou och K. Herrmann, båda i egenskap av ombud,

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 rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) (nedan kallat första direktivet) och rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004 (EUT L 27, s. 44) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. J, tidigare Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp j (nedan kallad Profaktor) och Dyrektor Izby Skarbowej w Białyymstoku (direktören för Białyystoks skattemyndighet) avseende en begränsning av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt då den skattskyldige har åsidosatt skyldigheten att i ett kassaregister registrera omsättning och skatt på försäljning till ”fysiska

personer som inte bedriver ekonomisk verksamhet.”

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Enligt artikel 2 första och andra styckena och i första direktivet gäller följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.”

4 Artikel 2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas för:

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap, och
2. införsel av varor.”

5 I artikel 10.1 a i detta direktiv fastställs den tidpunkt då skattskyldigheten inträder med följande formulering: ”Med skattskyldighetens inträde avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut.” I artikel 10.2 föreskrivs följande:

”Skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs. Leveranser av andra varor än sådana som avses i artikel 5.4 b och tillhandahållande av tjänster som leder till flera successiva avräkningar eller betalningar skall anses ha genomförts vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till ...”

6 Artikel 17 i samma direktiv har följande lydelse:

- ”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.
2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:
 - a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.
 - b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.
 - c) Mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a och 6.3.

...

4. Rådet skall sträva efter att, på grundval av ett förslag från kommissionen och enhälligt, före den 31 december 1977 införa gemenskapsregler om fastställelse av de regler enligt vilka

återbetalningar skall göras i enlighet med punkt 3 till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium. Till dess att dessa gemenskapsregler träder i kraft, skall medlemsstaterna själva bestämma metoden för återbetalningen i fråga. Då den skattskyldiga personen inte har sin hemvist i gemenskapens territorium, får medlemsstaterna vägra återbetalning eller införa tilläggsvillkor.”

7 Artikel 22 återfinns i avdelning XIII i sjätte direktivet under rubriken ”Skyldigheter för personer som är ansvariga för betalning” och har följande lydelse:

” ...

2. Varje skattskyldig person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten.

...

8. Utan att det påverkar tillämpningen av de bestämmelser som skall införas i överensstämmelse med artikel[17.4], får medlemsstaterna ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk.

...”

8 Enligt artikel 27.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Rådet får enhälligt på förslag av kommissionen bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka medlemsstatens totala skatteinkomster som uppbärs i det sista konsumtionsledet.”

9 Artikel 33.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, särskilt dem som fastställs i gällande allmänna gemenskapsbestämmelser om innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att dessa skatter, tullar eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan.”

Den nationella lagstiftningen

10 Artikel 111.1 och 111.2 i lagen om skatt på varor och tjänster (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U nr 54, position 535) av den 11 mars 2004 (nedan kallad 2004 års lag om mervärdesskatt) har följande lydelse:

”1. Skattskyldiga personer, som bedriver försäljning till dels fysiska personer som inte bedriver näringsverksamhet ... är skyldiga att i ett kassaregister registrera omsättning och den skatt som ska betalas.

2. En skattskyldig person som åsidosätter vad som föreskrivs i punkt 1 går, fram till dess att han i ett kassaregister börjar registrera omsättning och den skatt som ska betalas, miste om rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt vad gäller 30 procent av skattebeloppet.”

11 Artikel 87.1 i 2004 års lag om mervärdesskatt har följande lydelse:

"Om den ingående skatt som avses i artikel 86.2 under beskattningsperioden överstiger den skatt som ska betalas, har den skattskyldige rätt att dra av mellanskillnaden från den skatt som ska betalas för nästkommande beskattningsperiod eller rätt till återbetalning av mellanskillnaden genom överföring till ett bankkonto."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej w Bia?ymstoku (direktören för myndigheten för skattekontroll i Bia?ystok) har genom beslut av den 17 oktober 2006 fastställt den mervärdesskatt som ska betalas av Profaktor för vissa månader under åren 2004 och 2005 till ett annat belopp än vad Profaktors egna deklarationer visade. Dyrektor Urz?du Kontrol Skarbowej w Bia?ymstoku hade i enlighet med artikel 111 i 2004 års lag om mervärdesskatt minskat den ingående mervärdesskatt som fick dras av från utgående mervärdesskatt med 30 procent, med motiveringen att Profaktor åsidosatt sin skyldighet att i ett kassaregister registrera sin omsättning och utgående mervärdesskatt.

13 Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ystoku fastställde den 7 februari 2007, efter överklagande av Profaktor, det omtvistade beslutet.

14 Profaktor överklagade beslutet av den 7 februari 2007 till Wojewódzki S?d Administracyjny w Bia?ymstoku (förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Bia?ystok) och yrkade att beslutet skulle upphävas. Efter att ha fastställt att de relevanta bestämmelserna i artikel 111 i 2004 års lag om mervärdesskatt efter Polens anslutning till den Europeiska unionen var oförenliga med unionsrätten, och då i synnerhet artiklarna 17 och 27 i sjätte direktivet, biföll domstolen delvis talan. Domstolen slog fast att den begränsning i avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som följer av dessa bestämmelser avviker från vad som föreskrivs i artikel 17 i sjätte direktivet om sådan avdragsrätt och därför i praktiken är en särskild åtgärd, som inte har genomförts av Polen på de villkor som föreskrivs i artikel 27 i samma direktiv.

15 Dyrektor izby Skarbowej w Bia?ymstoku överklagade avgörandet och gjorde gällande att bestämmelserna i fråga hade karaktären av en sanktion och därmed inte utgjorde ett undantag från det sjätte direktivet och att syftet med bestämmelserna inte var att begränsa avdragsrätten, utan att förebygga skatteundandragande.

16 Naczelny Sad Administracyjny, vid vilken förevarande överklagande anhängiggjorts, fann bland annat att den aktuella sanktionen för den skattskyldige som åsidosatt sin skyldighet att redovisa ingående mervärdesskatt innebär ett åsidosättande av principen om mervärdesskattens neutralitet genom att denne åläggs att bära en del av den ingående mervärdesskatten. Domstolen ansåg att det var osäkert huruvida de omtvistade bestämmelserna var förenliga med proportionalitetsprincipen när det gäller frågan huruvida det rörde sig om en administrativ sanktion eller en sådan särskild åtgärd som avses i artikel 27 i sjätte direktivet och huruvida åtgärden kunde kvalificeras som en skatt motsvarande en omsättningsskatt.

17 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sad Administracyjny att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1) Utgör artikel 2.1 och 2.2 i ... första direktiv[et], jämförd med artiklarna 2, 10.1, 10.2, 17.1 och 17.2 i ... sjätte direktiv[et] ett hinder mot en sådan bestämmelse som den i artikel 111.2, jämförd med artikel 111.1 (i 2004 års lag om mervärdesskatt), enligt vilken skattskyldiga personer som bedriver försäljning till fysiska personer som inte bedriver ekonomisk verksamhet ... tillfälligt

förlorar rätten att minska den utgående mervärdesskatten ... såvitt avser ett belopp som motsvarar 30 procent av den ingående mervärdesskatten när de har åsidosatt skyldigheten att i ett kassaregister registrera omsättning och utgående mervärdesskatt?

2) Kan det anses utgöra en särskild åtgärd i den mening som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet, med hänsyn till sådana särskilda åtgärders art och syfte, att föreskriva att en skattskyldig, som åsidosatt sin skyldighet att i ett kassaregister registrera omsättning och utgående mervärdesskatt, tillfälligt förlorar rätten att dra av ingående mervärdesskatt, såsom föreskrivs i artikel 111.2 jämförd med artikel 111.1 i 2004 års lag av mervärdesskatt, och måste i så fall antagandet av sådana bestämmelser ske i enlighet med förfarandet i artikel 27.2–27.4 i sjätte direktivet?

3) Ska artikel 33.1 i ... sjätte direktiv[et] tolkas på så sätt att medlemsstaterna har rätt att ålägga skattskyldiga personer, som åsidosatt sin skyldighet att i ett kassaregister registrera omsättning och utgående mervärdesskatt, en sanktion, såsom den som föreskrivs i artikel 111.2 och 111.1 i 2004 års lag om mervärdesskatt, som innebär att de tillfälligt förlorar rätten att från den utgående mervärdesskatten göra avdrag med ett belopp motsvarande 30 procent av den ingående mervärdesskatten?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

18 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida det gemensamma systemet för mervärdesskatt, såsom detta har definierats i artikel 2.1 och 2.2 i första direktivet och artiklarna 2, 10.1 och 10.2 samt 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet, utgör hinder för en medlemsstat att tillfälligt begränsa det avdragsgilla beloppet avseende ingående mervärdesskatt för skattskyldiga som har underlåtit att iaktta en formalitet avseende bokföring av försäljningen.

19 Avdragsrätten i artiklarna 17–20 i sjätte direktivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se bland annat dom av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, *Securita*, REG 2008, s. I-1597, punkt 24, av den 4 juni 2009 i mål C-102/08, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, REG 2009, s. I-4629, punkt 70, och av den 29 oktober 2009, i mål C-29/08, *SKF*, REG 2009, s. I-0000, punkt 55).

20 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i sig i princip är mervärdesskattepliktig (se, bland annat, dom av den 29 april 2004 i mål C-137/02, *Faxworld*, REG 2004, s. I-5547, punkt 37, och domen i det ovannämnda målet *SKF*, punkt 56).

21 För en korrekt funktion av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, som således ska säkerställa neutraliteten beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, krävs en riktig debitering och uppbörd av skatten. Det framgår av artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet och av artikel 10 EG att varje medlemsstat är skyldig att vidta alla rättsliga och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet. Medlemsstaterna är därmed skyldiga att kontrollera de skattskyldigas deklarationer och räkenskaper samt andra relevanta dokument, liksom att beräkna och uppbära den skatt som ska betalas (dom av den 17 juli 2008 i mål C-132/06, kommissionen mot Italien, REG 2008, s. I-5457,

punkt 37).

22 Inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska medlemsstaterna säkerställa att de skattskyldiga personerna uppfyller de skyldigheter som de har ålagts. Medlemsstaterna har i detta avseende en viss handlingsfrihet, bland annat vad gäller det sätt på vilket de medel som de förfogar över ska användas (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 38).

23 Bland dessa skyldigheter ingår enligt artikel 22.2 i sjätte direktivet bland annat den att samtliga skattskyldiga ska föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten.

24 Enligt bestämmelserna i artikel 22.8 i sjätte direktivet får medlemsstaterna, utan att det påverkar tillämpningen av de bestämmelser som ska införas i överensstämmelse med artikel 17.4 i detta direktiv, ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig debitering och uppbörd av skatten och till förebyggande av fusk.

25 Det ska härvid betonas att kampen mot skatteflykt, skatteundandragande och missbruk är ett mål som både erkänns och uppmuntras i sjätte direktivet (se dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, REG 2004, s. I-5337, punkt 76, och av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 71, samt domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 46).

26 De åtgärder som medlemsstaterna sålunda har möjligheten att anta får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande. De får därför inte användas på ett sätt som äventyrar mervärdesskattens neutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma mervärdesskattesystemet (se för ett liknande resonemang bland annat dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och 47/96, Molenheide m.fl., REG 1997, s. I-7281, punkt 47, av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE, REG 2005, s. I-3123, punkt 80, och av den 8 maj 2008 i de förenade målen C-95/07 och C-96/07, Ecotrade, REG 2008, s. I-3457, punkt 66).

27 När det gäller den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, sådan den föreskrivs i artikel 111.1 och 111.2 i 2004 års lag om mervärdesskatt, är det ostridigt att syftet med bestämmelsen, genom kravet på de skattskyldiga att använda kassaregister för att i sin bokföring redovisa omsättningen och utgående mervärdesskatt, är att säkerställa en riktig uppbörd av skatt och förebygga skatteundandragande. Det kan inte ifrågasättas att införandet av en sådan skyldighet för de skattskyldiga ingår bland de åtgärder som medlemsstaterna får vidta med stöd av artikel 22.8 i sjätte direktivet.

28 Genom att nämnda bestämmelse innebär att en skattskyldig person som inte iakttar denna redovisningsskyldighet inte får göra avdrag för 30 procent av den annars avdragsgilla mervärdesskatten, måste den anses utgöra en administrativ sanktion vars avhållande verkan syftar till att säkerställa att nämnda skyldighet iakttas.

29 Så länge det inte har skett någon harmonisering av unionslagstiftningen i fråga om tillämpliga sanktioner för underlåtenhet att iaktta villkor som föreskrivs i ett regelverk som införts genom denna lagstiftning, har medlemsstaterna befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna behörighet följa unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, följaktligen också proportionalitetsprincipen (dom av den 12 juli 2001 i mål C-262/99, Louloudakis, REG 2001, s. I-5547, punkt 67).

30 Vad beträffar den konkreta tillämpningen av denna proportionalitetsprincip ska prövningen

av huruvida en nationell åtgärd är förenlig med unionsrätten göras av den nationella domstolen, eftersom EG-domstolen endast har behörighet att tillhandahålla den nationella domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som denna kan behöva för att pröva huruvida den nationella rätten är förenlig med unionsrätten (se bland annat dom av den 30 november 1995 i mål C-255/94, Gebhard, REG 1995, s. I-4165, och domen i det ovannämnda målet Molenheide, punkt 49).

31 För det första bör det alltså konstateras att bestämmelserna i 2004 års lag om mervärdesskatt inte äventyrar principen om avdragsrätt som fortsatt gäller för den skattskyldige. Den skattskyldiga personen har alltså avdragsrätt även om han inte iakttar den skyldighet som föreskrivs i dessa bestämmelser.

32 Den administrativa sanktionen, vilken är kopplad till nämnda skyldighet, har för det andra karaktären av en ekonomisk börda som den nationella lagstiftaren avsett att belasta den skattskyldige med vid överträdelse, men bara så länge överträdelsen varar. Ett sådant val, vilket faller inom den berörda medlemsstatens behörighet, är inte uppenbart olämpligt i förhållande till det eftersträlvade målet.

33 Valet att inte ålägga den skattskyldige att betala ett belopp till statskassan, utan i stället sätta ned det belopp som får dras av från den utgående mervärdesskatten, faller därmed för det tredje inom den berörda medlemsstatens behörighet.

34 Detta val riskerar emellertid att inkräkta på neutralitetsprincipen när det gäller den skattebörda som åvilar samtliga ekonomiska verksamheter, eftersom den inverkar på det avdragsgilla beloppet om bland annat skattemyndighetens metoder för beräkning av sanktionsbeloppet och de villkor under vilka de omständigheter som skattemyndigheten åberopat för verkställandet av nämnda sanktion fastställs, utreds och, i förekommande fall, prövas av domstol skulle leda till att avdragsrätten förlorade sitt materiella innehåll.

35 Även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida de metoder och villkor som följer av 2004 års lag om mervärdesskatt får sådana konsekvenser, ska det betonas att nivån på den nedsättning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken begränsas till 30 procent och alltså bevarar merparten av den ingående mervärdesskatten, inte ter sig orimligt hög och inte heller för låg för att säkerställa en avhållande verkan och därmed garantera bestämmelsens verkan.

36 En sådan nedsättning, som hänför sig till den skatt som har betalats av den skattskyldige, saknar inte heller uppenbart allt samband med omfattningen av den ekonomiska verksamhet som den skattskyldige bedriver.

37 Eftersom syftet med sanktionen inte är att korrigera bokföringsfel, utan att förebygga dessa ska dess karaktär av ett schablonbelopp, som följer av tillämpningen av den fasta nivån på 30 procent, och således avsaknaden av samband mellan sanktionsbeloppet och de belopp som eventuella bokföringsfel uppgår till inte beaktas vid bedömningen av huruvida sanktionen är proportionerlig. Dessutom utgör avsaknaden av kassaregister just ett hinder för att fastställa det exakta försäljningsbeloppet, och den utesluter därmed all bedömning av huruvida sanktionen är anpassad till det belopp som eventuella bokföringsfel uppgår till.

38 Vad gäller det fallet, som har anförts av kommissionen, att åsidosättandet av skyldigheten att använda kassaregister beror på omständigheter som ligger utanför den skattskyldiges kontroll, ankommer det på den nationella domstolen, om dessa omständigheter är vederbörligen styrkta enligt nationella process- och bevisregler, att med hänsyn till samtliga omständigheter i målet avgöra huruvida sanktionen trots allt ska tillämpas och, om så är fallet, pröva huruvida denna sanktion är oproportionerlig.

39 Det framgår av det ovan anförda att den första frågan ska besvaras enligt följande: Det gemensamma systemet för mervärdesskatt, såsom detta har definierats i artikel 2.1 och 2.2 i första direktivet och artiklarna 2, 10.1 och 10.2 samt 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet, utgör inte hinder för en medlemsstat att tillfälligt begränsa det avdragsgilla beloppet avseende ingående mervärdesskatt för skattskyldiga som har underlåtit att iaktta en formalitet avseende bokföring av försäljningen, under förutsättning att denna sanktionsåtgärd är förenlig med proportionalitetsprincipen.

Den andra frågan

40 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i artikel 111.1 och 111.2 i 2004 års lag om mervärdesskatt kan anses utgöra från direktivet avvikande "särskilda åtgärder" för att förhindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande i den mening som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet.

41 Det räcker i detta hänseende att påpeka att den aktuella åtgärd som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, sådan den föreskrivs i artikel 111.1 och 111.2 i 2004 års lag om mervärdesskatt, utgör en administrativ påföljd som åläggs för det fall det konstateras att den skattskyldige inte har iakttagit skyldigheten att använda ett kassaregister för att i sin bokföring registrera sin omsättning och utgående mervärdesskatt. En sådan åtgärd, vilken är av samma art som den som föreskrivs i artikel 22.8 i sjätte direktivet, kan alltså inte utgöra en från direktivet avvikande särskild åtgärd i den mening som avses i artikel 27.1 i samma direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juli 1988 i de förenade målen 123/87 och 330/87, Jeunehomme och EGI, REG 1988, s. I-4517, punkt 15, och av den 15 januari 2009 i mål C-502/07, K-1, REG 2009, s. I-161, punkt 23).

42 Följaktligen faller sådana bestämmelser som artikel 111.1 och 111.2 i 2004 års lag om mervärdesskatt inte inom tillämpningsområdet för artikel 27.1 i sjätte direktivet.

43 Av det anförda följer att den andra frågan ska besvaras enligt följande. Sådana bestämmelser som de i 2004 års lag om mervärdesskatt utgör inte från direktivet avvikande "särskilda åtgärder" för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande i den mening som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet.

Den tredje frågan

44 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 33 i sjätte direktivet utgör ett hinder för bibehållande av sådana bestämmelser som dem i artikel 111.1 och 111.2 i 2004 års lag om mervärdesskatt.

45 Artikel 33 i sjätte direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att införa eller behålla tull eller avgifter på varor, tjänster och import men endast i de fall som dessa inte kan karakteriseras som omsättningsskatter (se dom av den 3 oktober 2006 i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona, REG 2006, s. I-9373, punkt 24, och domen i det ovannämnda målet K-1, punkt 27).

46 För att avgöra om en skatt, tull eller avgift kan karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i sjätte direktivet, ska det särskilt prövas om den äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion, genom att den belastar omsättningen av varor och tjänster och tas ut på affärstransaktioner på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt (se dom av den 11 oktober 2007 i de förenade målen C-283/06 och C-312/06, KÖGÁZ m.fl., REG 2007, s. I-8463, punkt 34).

47 Enligt fast rättspraxis har mervärdesskatten följande fyra väsentliga kännetecken: Den tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster. Den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige erhåller för dessa varor och tjänster. Den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner. Från utgående skatt görs avdrag för den skatt som betalats i föregående produktions- och distributionsled, vilket innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten (domarna i de ovannämnda målen Banca Popolare di Cremona, punkt 28, KÖGÁZ m.fl., punkt 37, och K-1, punkt 17).

48 Den åtgärd som föreskrivs i bestämmelserna i 2004 års lag om mervärdesskatt, som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, har inte ovanstående kännetecken. Som framgår av bedömningen i punkt 28 i förevarande dom, kan en administrativ sanktion endast åläggas skattskyldiga som bevisligen har åsidosatt sina bokföringsskyldigheter. Denna sanktion, som inte utlöses av vilken transaktion som helst utan av ett åsidosättande av en bokföringsskyldighet, har därför inte karaktären av en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i sjätte direktivet.

49 Under dessa förhållanden ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 33 i sjätte direktivet hindrar inte bibehållandet av sådana bestämmelser som dem i artikel 111.1 och 111.2 i 2004 års lag om mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (fjärde avdelningen) följande:

1) **Det gemensamma systemet för mervärdesskatt, såsom detta har definierats i artikel 2.1 och 2.2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter och artiklarna 2, 10.1 och 10.2 samt 17.1 och 17.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004, utgör inte hinder för en medlemsstat att tillfälligt begränsa det avdragsgilla beloppet avseende ingående mervärdesskatt för skattskyldiga som har underlåtit att iaktta en formalitet avseende bokföring av försäljningen, under förutsättning att denna sanktionsåtgärd är förenlig med proportionalitetsprincipen.**

2) Sådana bestämmelser som de i artikel 111.1 och 111.2 i lagen om skatt på varor och tjänster (ustawa o podatku od towarów i usług) av den 11 mars 2004 utgör inte "särskilda åtgärder" för att hindra skatteflykt och skatteundandragande i den mening som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2004/7.

3) Artikel 33 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2004/7, hindrar inte bibehållandet av sådana bestämmelser som dem i artikel 111.1 och 111.2 i lagen om skatt på varor och tjänster.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.