

Sag C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

mod

**Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j,
tidligere Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j**

(anmodning om præjudiciel afgørelse
indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny)

»Præjudiciel forelæggelse — moms — ret til fradrag — nedsættelse af det
fradragsberettigede beløb i tilfælde af tilsidesættelse af forpligtelsen til at anvende et
kasseapparat«

Domstolens dom (Fjerde Afdeling) af 29. juli 2010 I - 7643

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser — harmonisering af lovgivningerne — omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem — fradrag for indgående afgift*
(Rådets direktiv 67/227, art. 2, stk. 1 og 2, og direktiv 77/388, art. 2, art. 10, stk. 1 og 2, samt art. 17, stk. 1 og 2)

I - 7639

2. *Fiskale bestemmelser — harmonisering af lovgivningerne — omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 77/388 — nationale foranstaltninger, der fraviger fællesskabsreglerne — begreb*
(Rådets direktiv 77/388, art. 27, stk. 1)
3. *Fiskale bestemmelser — harmonisering af lovgivningerne — omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem — forbud mod at opkræve andre nationale afgifter, der har karakter af omsætningsafgift — begrebet »omsætningsafgift« — rækkevidde*
(Rådets direktiv 77/388, art. 33)

1. Det fælles merværdiafgiftssystem, således som det er defineret i artikel 2, stk. 1 og 2, i første direktiv 67/227 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, samt i artikel 2, artikel 10, stk. 1 og 2, og artikel 17, stk. 1 og 2, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 2004/7, er ikke til hinder for, at en medlemsstat midlertidigt begrænser det fradragsberettigede beløb for indgående afgift for afgiftspligtige personer, som ikke har overholdt en formel bogføringsforskrift vedrørende deres salgsregnskab, på betingelse af, at den

således foreskrevne sanktion overholder proportionalitetsprincippet.

Idet den således tilsigter at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og at undgå svig, er en sådan bogføringspligt blandt de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan indføre i henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 8. Ved i denne forbindelse at bestemme, at den afgiftspligtige person — i tilfælde af, at denne forpligtelse vedrørende regnskabsførelsen ikke overholdes — må se den fradragsberettigede del af momsen nedsat med 30%, må

den pågældende foranstaltning antages at udgøre en administrativ sanktion, hvis afskrækkende virkning tilsigter at sikre effektiviteten af den nævnte forpligtelse. Det tilkommer dog den nationale ret at efterprøve, at de nærmere regler for fastsættelsen af sanktionens størrelse og de betingelser, under hvilke de af skattemyndigheden påberåbte omstændigheder konstateres, efterforskes og i givet fald påkendes for at gennemføre den pågældende sanktion, ikke medfører, at selve princippet om retten til fradrag af moms bliver frataget sit indhold og følgelig indebærer fare for en tilsidesættelse af princippet om, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed. I denne forbindelse forekommer et indeholdelsesniveau, der er begrænset til 30%, og som således beskytter den væsentligste del af den indgående merværdiafgift, hverken urimelig eller utilstrækkelig for at sikre den afskrækkende og derfor effektive virkning af den pågældende sanktion. I øvrigt savner en sådan indeholdelse i det beløb, der udgøres af de af den afgiftspligtige person erlagte afgifter, ikke åbenbart enhver forbindelse med den pågældendes økonomiske aktivitetsniveau. Eftersom denne sanktion endvidere ikke har til formål at berigtige bogføringsfejl, men at forebygge dem, kan dens faste karakter, svarende til den faste sats på 30%, og derfor den manglende forbindelse mellem satsens størrelse og eventuelle fejl, der begås af den afgiftspligtige person, ikke tages i betragtning ved vurderingen af denne sanktions forholdsmæssighed.

(jf. præmis 27, 28, 34-37 og 39 samt domskonkl. 1)

2. Nationale bestemmelser, som hjemler en administrativ sanktion, der kan pålægges merværdiafgiftspligtige personer, såfremt det fastslås, at de afgiftspligtige har tilsidesat deres forpligtelse til at anvende et kasseapparat for i deres regnskaber at indføre omsætningen og den afgift, der skal betales, udgør ikke »særlige fravigende foranstaltninger«, hvis formål er at undgå visse former for svig eller unddragelse, som omhandlet i 27, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 2004/7. En sådan foranstaltning kan ikke henhøre under anvendelsesområdet for nævnte artikel 27, stk. 1, eftersom den udgør en foranstaltning, der er omfattet af sjette direktivs artikel 22, stk. 8, hvorefter medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

(jf. præmis 41-43 og domskonkl. 2)

3. Artikel 33 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som

ændret ved direktiv 2004/7, er ikke til hinder for opretholdelsen af bestemmelser som dem, der findes i den polske lov om afgift på goder og tjenesteydelser, som fastsætter en administrativ sanktion, der kan pålægges merværdiafgiftspligtige personer, såfremt det fastslås, at de har tilsidesat deres forpligtelse til at anvende et kasseapparat for i deres regnskaber at

indføre omsætningen og den afgift, der skal betales.

(jf. præmis 49 og domskonkl. 3)