

Mål C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

mot

**Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, 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”

Domstolens dom (fjärde avdelningen) av den 29 juli 2010 I - 7643

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 iakttä 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)