URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

29. Juli 2010 *

In der Rechtssache C-188/09

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) mit Entscheidung vom 21. Mai 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 28. Mai 2009, in dem Verfahren

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

gegen

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

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J.-C. Bonichot (Berichterstatter), der Richterin C. Toader sowie der Richter K. Schiemann, L. Bay Larsen und D. Šváby,

* Verfahrenssprache: Polnisch.

Generalanwalt: J. Mazák,
Kanzler: K. Malacek, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 20. Mai 2010,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der polnischen Regierung, vertreten durch M. Dowgielewicz, A. Rutkowska und A. Kramarczyk als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch D. Triantafyllou und K. Herrmann als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der

Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301, im Folgenden: Erste Mehrwertsteuerrichtlinie) und der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2004/7/EG des Rates vom 20. Januar 2004 (ABl. L 27, S. 44) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. J, vormals Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j (im Folgenden: Profaktor), und dem Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (Direktor der Finanzkammer Białystok) wegen der Einschränkung des Rechts auf Abzug der auf den vorausgehenden Umsatzstufen lastenden Mehrwertsteuer, wenn der Steuerpflichtige seine Pflicht verletzt hat, für die Aufzeichnung der Verkäufe an „natürliche Personen, die keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben", eine Registrierkasse zu verwenden.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 2 Abs. 1 und 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor

der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat."

4 Art. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Folgendes vor:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

(1) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

(2) die Einfuhr von Gegenständen."

5 Art. 10 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie definiert den Steuertatbestand als „de[n] Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden". Abs. 2 dieses Artikels bestimmt:

„Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird. Die Lieferungen von Gegenständen — außer den in Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe b) bezeichneten — und die Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, gelten jeweils mit Ablauf des Zeitraums als bewirkt, auf die sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen. …"

6 Art. 17 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a) und Artikel 6 Absatz 3 geschuldet wird.

…

(4) Der Rat wird möglichst vor dem 31. Dezember 1977 auf Vorschlag der Kommission einstimmig gemeinschaftliche Durchführungsbestimmungen erlassen, nach denen Erstattungen nach Absatz 3 an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige erfolgen. Bis zum Inkrafttreten dieser gemeinschaftlichen Durchführungsbestimmungen

legen die Mitgliedstaaten die Einzelheiten der Erstattung selbst fest. Ist der Steuerpflichtige nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässig, so können die Mitgliedstaaten die Erstattung ausschließen oder von zusätzlichen Bedingungen abhängig machen.

…“

7 Der in Abschnitt XIII („Pflichten der Steuerschuldner“) enthaltene Art. 22 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Folgendes vor:

„…

(2) Jeder Steuerpflichtige hat Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen.

…

(8) Unbeschadet der nach Artikel 17 Absatz 4 zu erlassenden Vorschriften können die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.

…“

8 In Art. 27 Abs. 1 dieser Richtlinie heißt es:

„Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Gesamtbetrag der von dem Mitgliedstaat im Stadium des Endverbrauchs erhobenen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen."

9 Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind."

Nationales Recht

10 Art. 111 Abs. 1 und 2 des Gesetzes vom 11. März 2004 über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr. 54, Pos. 535, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz von 2004) bestimmt Folgendes:

„(1) Steuerpflichtige, die Verkäufe an natürliche Personen, die keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, … tätigen, sind verpflichtet, Aufzeichnungen über den Umsatz und die Beträge der geschuldeten Steuer unter Verwendung von Registrierkassen zu machen.

(2) Steuerpflichtige, die die in Abs. 1 festgelegte Verpflichtung verletzen, verlieren bis zum Beginn von Aufzeichnungen über den Umsatz und die Beträge der geschuldeten Steuer unter Verwendung von Registrierkassen das Recht, den Betrag der geschuldeten Steuer um einen Betrag in Höhe von 30 % des Betrags der beim Erwerb von Waren und Dienstleistungen berechneten Steuer zu senken."

11 Art. 87 Abs. 1 dieses Gesetzes lautet:

„Ist der Vorsteuerbetrag im Sinne von Art. 86 Abs. 2 in einem Erklärungszeitraum höher als der Betrag der geschuldeten Steuer, kann der Steuerpflichtige den Betrag der für die folgenden Zeiträume geschuldeten Steuer um die Differenz senken oder die Erstattung der Differenz auf ein Bankkonto verlangen."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12 Mit Bescheid vom 17. Oktober 2006 setzte der Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (Direktor der Finanzkontrollbehörde Białystok) die von Profaktor für einzelne Monate der Jahre 2004 und 2005 geschuldete Mehrwertsteuer mit einem anderen Betrag als dem fest, der sich nach Ansicht dieser Gesellschaft aus den von ihr eingereichten Erklärungen ergeben sollte. Er hatte nämlich gemäß Art. 111 des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 die auf den geschuldeten Steuerbetrag angerechnete Vorsteuer aus dem Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen um 30 % ge-

kürzt, da Profaktor der Pflicht zur Aufzeichnung ihres Umsatzes und der Mehrwertsteuerbeträge unter Verwendung von Registrierkassen nicht nachgekommen war.

13 Auf den Rechtsbehelf dieser Gesellschaft wurde der angefochtene Bescheid am 7. Februar 2007 vom Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku bestätigt.

14 Profaktor begehrte beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Verwaltungsgericht der Woiwodschaft Białystok) die Aufhebung des Bescheids vom 7. Februar 2007. Dieses entschied, dass die fraglichen Bestimmungen des Art. 111 des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 für die Zeit nach dem Beitritt der Republik Polen zur Europäischen Union mit dem Unionsrecht, insbesondere mit den Art. 17 und 27 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, unvereinbar seien und gab der Klage teilweise statt. Die von diesen Bestimmungen bewirkte Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug sei eine Abweichung von dem in Art. 17 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Vorsteuerabzugsrecht und habe daher den Charakter einer Sondermaßnahme, die von der Republik Polen nicht unter den in Art. 27 dieser Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen eingeführt worden sei.

15 Der Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku erhob gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde und führte zur Begründung aus, die fraglichen Bestimmungen hätten nur den Charakter einer Sanktion, die keine Abweichung von der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie darstelle und deren Ziel nicht die Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug, sondern die Verhinderung von Steuerhinterziehungen sei.

16 Der Naczelny Sąd Administracyjny, der über die Kassationsbeschwerde zu entscheiden hat, ist insbesondere der Ansicht, dass diese Sanktion für den Steuerpflichtigen, der gegen die Aufzeichnungspflicht verstoßen habe, zu einer Verletzung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer führe, da der Steuerpflichtige mit einem

Teil der Vorsteuer belastet werde. Es sei fraglich, ob die in Rede stehenden Bestimmungen mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar seien, ob es sich ferner um eine Verwaltungssanktion oder um eine Sondermaßnahme im Sinne von Art. 27 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie handele und ob schließlich die Maßnahme selbst als Steuer oder Abgabe eingestuft werden könne, die gleiche Wirkung wie eine Umsatzsteuer habe.

17 Vor diesem Hintergrund hat der Naczelny Sąd Administracyjny das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1. Schließt Art. 2 Abs. 1 und 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit den Art. 2, 10 Abs. 1 und 2 sowie 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie die Möglichkeit aus, entsprechend Art. 111 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 in Bezug auf Steuerpflichtige, die Verkäufe an natürliche Personen, die keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, tätigen und die die Pflicht zur Aufzeichnung des Umsatzes und der Beträge der geschuldeten Steuer unter Verwendung von Registrierkassen verletzen, den vorübergehenden Verlust des Rechts auf Senkung des Betrags der geschuldeten Steuer um einen Betrag in Höhe von 30 % des Betrags der beim Erwerb von Waren und Dienstleistungen berechneten Steuer einzuführen?

2. Können ‚Sondermaßnahmen' im Sinne von Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie unter Berücksichtigung ihres Charakters und Ziels in der vorübergehenden Einschränkung des Umfangs des Abzugsrechts des Steuerpflichtigen, wie sie in Art. 111 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 vorgesehen ist, in Bezug auf Steuerpflichtige bestehen, die die Pflicht zur Aufzeichnung des Umsatzes und der Steuerbeträge unter Verwendung von Registrierkassen verletzen, und, im Zusammenhang damit, erfordert ihre Einführung die Einhaltung des Verfahrens nach Art. 27 Abs. 2 bis 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie?

3. Umfasst das in Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie genannte Recht des Mitgliedstaats die Berechtigung, in Bezug auf Steuerpflichtige, die die Pflicht zur Aufzeichnung des Umsatzes und der Beträge der geschuldeten Steuer unter Verwendung von Registrierkassen verletzen, eine Sanktion in Gestalt des vorübergehenden Verlusts des Rechts auf Senkung des Betrags der geschuldeten Steuer um einen Betrag in Höhe von 30 % des Betrags der beim Erwerb von Waren und Dienstleistungen berechneten Steuer einzuführen, wie sie in Art. 111 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 vorgesehen ist?“

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

18 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, wie es in Art. 2 Abs. 1 und 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie und in den Art. 2, 10 Abs. 1 und 2 sowie 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie definiert wurde, einem Mitgliedstaat verwehrt, vorübergehend das Recht auf Vorsteuerabzug von Steuerpflichtigen einzuschränken, die bei der Aufzeichnung ihrer Verkäufe eine Formvorschrift verletzt haben.

19 Es ist darauf hinzuweisen, dass das in den Art. 17 bis 20 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanis-

mus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. u. a. Urteile vom 13. März 2008, Securenta, C-437/06, Slg. 2008, I-1597, Randnr. 24, vom 4. Juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Slg. 2009, I-4629, Randnr. 70, und vom 29. Oktober 2009, SKF, C-29/08, Slg. 2009, I-10413, Randnr. 55).

20 Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. u. a. Urteile vom 29. April 2004, Faxworld, C-137/02, Slg. 2004, I-5547, Randnr. 37, und SKF, Randnr. 56).

21 Das normale Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, das so die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten gewährleisten soll, setzt die genaue Erhebung der Steuer voraus. Aus den Art. 2 und 22 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sowie aus Art. 10 EG geht hervor, dass jeder Mitgliedstaat verpflichtet ist, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in seinem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten. Hierzu müssen die Mitgliedstaaten die Erklärungen der Steuerpflichtigen, deren Konten und die anderen einschlägigen Unterlagen prüfen und die geschuldete Steuer berechnen und einziehen (Urteil vom 17. Juli 2008, Kommission/Italien, C-132/06, Slg. 2008, I-5457, Randnr. 37).

22 Im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sind die Mitgliedstaaten gehalten, die Beachtung der Verpflichtungen sicherzustellen, denen die Steuerpflichtigen unterliegen. Sie verfügen insoweit insbesondere hinsichtlich der Art des Einsatzes der ihnen zu Gebote stehenden Mittel über einen gewissen Spielraum (Urteil Kommission/Italien, Randnr. 38).

23 Art. 22 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sieht als eine dieser Verpflichtungen insbesondere vor, dass jeder Steuerpflichtige Aufzeichnungen zu führen hat, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen.

24 Außerdem können die Mitgliedstaaten nach Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie unbeschadet der nach Art. 17 Abs. 4 dieser Richtlinie zu erlassenden Vorschriften weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich ansehen, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.

25 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert wird (vgl. Urteile vom 29. April 2004, Gemeente Leusden und Holin Groep, C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-5337, Randnr. 76, vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 71, und Kommission/Italien, Randnr. 46).

26 Die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten so erlassen dürfen, dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der Ziele, eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, erforderlich ist. Solche Maßnahmen dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertwertsteuer, die ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, in Frage stellen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, Slg. 1997, I-7281, Randnr. 47, vom 21. April 2005, HE, C-25/03, Slg. 2005, I-3123, Randnr. 80, und vom 8. Mai 2008, Ecotrade, C-95/07 und C-96/07, Slg. 2008, I-3457, Randnr. 66).

27 Hinsichtlich der im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Maßnahme, wie sie in Art. 111 Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 vorgesehen ist, steht fest, dass sie dazu dient, eine genaue Steuererhebung sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, indem sie von den Steuerpflichtigen verlangt, dass sie für die

Aufzeichnung ihres Umsatzes und der geschuldeten Steuerbeträge Registrierkassen verwenden. Die den Steuerpflichtigen auf diese Weise auferlegte Verpflichtung gehört unbestreitbar zu den Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten auf der Grundlage von Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen dürfen.

28 Wird in diesem Zusammenhang für den Fall, dass der Steuerpflichtige dieser Verpflichtung nicht nachkommt, eine Vorsteuerkürzung um 30 % vorgesehen, ist diese Maßnahme als Verwaltungssanktion anzusehen, deren abschreckende Wirkung die Durchsetzung dieser Verpflichtung gewährleisten soll.

29 Dazu ist auszuführen, dass die Mitgliedstaaten mangels einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die eine nach dem Unionsrecht geschaffene Regelung vorsieht, die Sanktionen wählen können, die ihnen sachgerecht erscheinen. Sie sind jedoch verpflichtet, bei der Ausübung dieser Befugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, also auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, zu beachten (Urteil vom 12. Juli 2001, Louloudakis, C-262/99, Slg. 2001, I-5547, Randnr. 67).

30 Die konkrete Anwendung dieses Grundsatzes ist Sache des vorlegenden Gerichts. Es hat zu prüfen, ob die nationalen Maßnahmen mit dem Unionsrecht vereinbar sind. Der Gerichtshof kann nur alle unionsrechtlichen Auslegungshinweise geben, die es diesem Gericht ermöglichen, die Frage dieser Vereinbarkeit zu beurteilen (vgl. u. a. Urteile vom 30. November 1995, Gebhard, C-55/94, Slg. 1995, I-4165, sowie Molenheide u. a., Randnr. 49).

31 Es ist daher erstens festzustellen, dass die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 den Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht in Frage stellen; dieses Recht steht jedem Steuerpflichtigen weiterhin zu. Dieses Recht steht auch dann weiterhin offen, wenn der Steuerpflichtige die von diesen Bestimmungen vorgesehene Verpflichtung außer Acht lässt.

32 Zweitens hat die Verwaltungssanktion, mit der diese Verpflichtung bewehrt ist, den Charakter einer finanziellen Belastung, die der nationale Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen im Fall eines Verstoßes, und nur für die Dauer dieses Verstoßes, auferlegen möchte. Diese Entscheidung, die in die Zuständigkeit des betreffenden Mitgliedstaats fällt, ist für das verfolgte Ziel nicht offensichtlich ungeeignet.

33 Drittens fällt auch die Entscheidung, diese finanzielle Belastung in Form einer Einbehaltung eines Teils der von der geschuldeten Mehrwertsteuer abziehbaren Vorsteuer aufzuerlegen, und nicht etwa in Form einer Zahlung eines Betrags durch den Steuerpflichtigen an den Fiskus, in die Zuständigkeit des betreffenden Mitgliedstaats.

34 Diese Maßnahme könnte jedoch den Grundsatz der Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlicher Tätigkeiten beeinträchtigen, wenn u. a. die Modalitäten für die Bestimmung der Höhe der Sanktion und die Voraussetzungen, unter denen der von der Finanzverwaltung für die Verhängung dieser Sanktion angenommene Sachverhalt ermittelt, festgestellt und gegebenenfalls entschieden wird, das Recht auf Vorsteuerabzug im Ergebnis seines Inhalts beraubten.

35 Es ist zwar Sache des vorlegenden Gerichts, zu überprüfen, ob diese Modalitäten und Voraussetzungen, wie sie sich aus dem Mehrwertsteuergesetz von 2004 ergeben, zu einem solchen Ergebnis führen, doch ist in diesem Zusammenhang darauf hinzu-

weisen, dass die Höhe des im Ausgangsverfahren fraglichen Einbehalts, der auf 30 % begrenzt ist und damit den Großteil der Vorsteuer unberührt lässt, weder überschießend noch unzureichend ist, um eine Abschreckungswirkung der fraglichen Sanktion und damit ihre Wirksamkeit zu gewährleisten.

36 Außerdem fehlt einem solchen auf den Aufwendungen des Steuerpflichtigen beruhenden Einbehalt nicht offensichtlich jeder Zusammenhang mit dem Umfang der wirtschaftlichen Tätigkeit des Betroffenen.

37 Da diese Sanktion zudem nicht bezweckt, Aufzeichnungsfehler zu heilen, sondern ihnen vorzubeugen, kann bei der Beurteilung der Verhältnismäßigkeit der Sanktion ihr pauschaler Charakter, der aus der Anwendung eines fixen Satzes von 30 % folgt, und damit der fehlende Zusammenhang zwischen ihrer Höhe und den Beträgen, die mit den möglicherweise vom Steuerpflichtigen begangenen Fehlern zusammenhängen, nicht berücksichtigt werden. Im Übrigen verhindert gerade das Fehlen von Registrierkassen die genaue Ermittlung des Betrags der getätigten Verkäufe und steht daher einer Beurteilung der Angemessenheit der Sanktion in Bezug auf die Höhe möglicher Aufzeichnungsfehler entgegen.

38 Darüber hinaus ist es im von der Kommission erwähnten Fall, dass die Nichtverwendung von Registrierkassen auf Umstände zurückzuführen ist, die nicht dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, Sache des nationalen Gerichts, dies, wenn das Vorliegen dieser Umstände nach den nationalen Verfahrens- und Beweisregeln ordnungsgemäß festgestellt wurde, zu berücksichtigen und im Licht aller Umstände des Falles zu beurteilen, ob die steuerliche Sanktion dennoch anzuwenden und, bejahendenfalls, ob sie unverhältnismäßig ist.

39 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, wie es in Art. 2 Abs. 1 und 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie und in den Art. 2, 10 Abs. 1 und 2 sowie 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie definiert wurde, einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, vorübergehend das Recht

auf Vorsteuerabzug von Steuerpflichtigen einzuschränken, die bei der Aufzeichnung ihrer Verkäufe eine Formvorschrift verletzt haben, sofern die so vorgesehene Sanktion dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht.

Zur zweiten Frage

40 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 111 Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 als „abweichende Sondermaßnahme" im Sinne von Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen angesehen werden kann.

41 Hierzu genügt die Feststellung, dass die im Ausgangsverfahren fragliche Maßnahme, wie sie in Art. 111 Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 vorgesehen ist, eine Verwaltungssanktion ist, die verhängt wird, wenn festgestellt wird, dass der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse für die Aufzeichnung des Umsatzes und der geschuldeten Steuerbeträge nicht nachgekommen ist. Eine solche Maßnahme, die nach ihrer Art den in Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Maßnahmen entspricht, ist daher keine abweichende Sondermaßnahme im Sinne von Art. 27 Abs. 1 dieser Richtlinie (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Juli 1988, Jeunehomme und EGI, 123/87 und 330/87, Slg. 1988, 4517, Randnr. 15, sowie vom 15. Januar 2009, K-1, C-502/07, Slg. 2009, I-161, Randnr. 23).

42 Infolgedessen fallen Bestimmungen wie Art. 111 Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes 2004 nicht in den Anwendungsbereich von Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie.

43 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Bestimmungen wie Art. 111 Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 keine „abweichenden Sondermaßnahmen" zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sind.

Zur dritten Frage

44 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie der Beibehaltung von Bestimmungen wie Art. 111 Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 entgegensteht.

45 Art. 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gestattet die Beibehaltung oder Einführung von Abgaben oder Gebühren auf Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und Einfuhren durch einen Mitgliedstaat nur, wenn sie nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben (vgl. Urteile vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Slg. 2006, I-9373, Randnr. 24, und K-1, Randnr. 27).

46 Ob eine Steuer, Abgabe oder Gebühr den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne von Art. 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie hat, hängt vor allem davon ab, ob sie das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, indem sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie kommerzielle Umsätze so belastet, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist (Urteil vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a., C-283/06 und C-312/06, Slg. 2007, I-8463, Randnr. 34).

47 Nach ständiger Rechtsprechung ist die Mehrwertsteuer durch vier wesentliche Merkmale gekennzeichnet, nämlich durch die allgemeine Geltung der Mehrwertsteuer für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, die Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, die Erhebung dieser Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze, sowie den Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer, so dass sich diese Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (Urteile Banca popolare di Cremona, Randnr. 28, KÖGÁZ u. a, Randnr. 37, sowie K-1, Randnr. 17).

48 Die Maßnahme, die in den im Ausgangsverfahren fraglichen Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 vorgesehen ist, weist diese Merkmale nicht auf. Wie aus den Erwägungen in Randnr. 28 des vorliegenden Urteils hervorgeht, beschränken sich diese Bestimmungen darauf, eine Verwaltungssanktion vorzusehen, die gegen Steuerpflichtige verhängt werden kann, wenn festgestellt wird, dass sie einer ihrer Aufzeichnungspflichten nicht nachgekommen sind. Diese Sanktion, deren auslösender Tatbestand nicht ein bestimmtes Rechtsgeschäft, sondern die Verletzung einer Aufzeichnungspflicht ist, hat daher nicht den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne von Art. 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie.

49 Nach alledem ist daher auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie der Beibehaltung von Bestimmungen wie Art. 111 Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes von 2004 nicht entgegensteht.

Kosten

50 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, wie es in den Art. 2 Abs. 1 und 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer und den Art. 2, 10 Abs. 1 und 2 sowie 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2004/7/EG des Rates vom 20. Januar 2004 geänderten Fassung definiert wurde, verwehrt einem Mitgliedstaat nicht, vorübergehend das Recht auf Vorsteuerabzug von Steuerpflichtigen einzuschränken, die bei der Aufzeichnung ihrer Verkäufe eine Formvorschrift verletzt haben, sofern die so vorgesehene Sanktion dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht.**

2. **Bestimmungen wie Art. 111 Abs. 1 und 2 des Gesetzes vom 11. März 2004 über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen (ustawa o podatku od towarów i usług) sind keine „abweichenden Sondermaßnahmen" zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2004/7 geänderten Fassung.**

3. Art. 33 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2004/7 geänderten Fassung steht der Beibehaltung von Bestimmungen wie Art. 111 Abs. 1 und 2 des Gesetzes vom 11. März 2004 über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen nicht entgegen.

Unterschriften