DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

29. juli 2010 *

I sag C-188/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 21. maj 2009, indgået til Domstolen den 28. maj 2009, i sagen:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

mod

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

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne C. Toader, K. Schiemann, L. Bay Larsen og D. Šváby,

* Processprog: polsk.

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. maj 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den polske regering ved M. Dowgielewicz, A. Rutkowska og A. Kramarczyk, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou og K. Herrmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning

om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12, herefter »første momsdirektiv«) og Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2004/7/EF af 20. januar 2004 (EUT L 27, s. 44, herefter »sjette momsdirektiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j (tidligere Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. J (herefter »Profaktor«) og Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (direktøren for skatteforvaltningen i Bialystok) vedrørende den begrænsning, som foretages i retten til fradrag for indgående merværdiafgift (herefter »moms«), der er blevet pålagt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled, hvis en afgiftspligtig person har tilsidesat sin forpligtelse til at anvende et kasseapparat ved bogføringen af salg til »fysiske personer, der ikke udøver økonomisk aktivitet«.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Første momsdirektivs artikel 2, stk. 1 og 2, bestemmer:

»Det fælles [moms]system bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med

tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en [moms], der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det [moms]beløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.«

4 Sjette momsdirektivs artikel 2 bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. indførsel af goder.«

5 Sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 1, litra a), definerer »afgiftspligtens indtræden« som »den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt«. Samme artikels stk. 2 bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. Levering af andre goder end de i artikel 5, stk. 4, litra b), omhandlede og af tjenesteydelser, som medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører. […]«

6 I samme direktivs artikel 17 bestemmes:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

b) den [moms], som skyldes eller er erlagt for indførte goder

c) den [moms], som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3.

[…]

4. Rådet bestræber sig på inden den 31. december 1977 på forslag af Kommissionen og med enstemmighed at vedtage fællesskabsretlige gennemførelsesbestemmelser, hvorefter tilbagebetaling skal ske i henhold til stk. 3, når der er tale om afgiftspligtige personer, som ikke er etableret i indlandet. Indtil disse fællesskabsretlige

gennemførelsesbestemmelser træder i kraft, bestemmer medlemsstaterne selv, efter hvilke regler tilbagebetaling skal finde sted. Hvis den afgiftspligtige person ikke er etableret på Fællesskabets område, kan medlemsstaterne afslå tilbagebetaling eller kræve yderligere betingelser opfyldt herfor.«

7 Sjette momsdirektivs artikel 22, som findes i direktivets afsnit XIII, med overskriften »Forpligtelser for betalingspligtige personer«, bestemmer:

»[…]

2. Enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre [momsens] anvendelse og skattemyndighedernes kontrol dermed.

[…]

8. Med forbehold af de bestemmelser, der skal vedtages i medfør af artikel 17, stk. 4, kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

[…]«

8 Direktivets artikel 27, stk. 1, bestemmer:

»Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug.«

9 Sjette momsdirektivs artikel 33, stk. 1, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser, navnlig sådanne, der er fastsat i gældende fællesskabsbestemmelser om den generelle ordning for besiddelse af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler, afgifter på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, dog forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

National lovgivning

10 Artikel 111, stk. 1 og 2, i lov om afgift på goder og tjenesteydelser (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U nr. 54, position 535) af 11. marts 2004 (herefter »momsloven af 2004«) har følgende ordlyd:

»1. Afgiftspligtige, der foretager salg til fysiske personer, der ikke udøver økonomisk aktivitet […], har pligt til at foretage registrering af omsætningen og de afgiftsbeløb, der skal betales, ved anvendelse af kasseapparat.

2. Afgiftspligtige, der tilsidesætter den i stk. 1 nævnte forpligtelse, fortaber retten til at nedsætte det skyldige afgiftsbeløb med 30% af det afgiftsbeløb, der beregnes ved køb af varer og tjenesteydelser, indtil registrering af omsætningen og det afgiftsbeløb, der skal betales, påbegyndes ved anvendelse af kasseapparat.«

11 Lovens artikel 87, stk. 1, i bestemmer:

»Såfremt den i artikel 86, stk. 2, omhandlede indgående afgift i en afgiftsperiode overstiger den afgift, der skal betales, har den afgiftspligtige ret til at modregne differencen i den afgift, som skal betales i den efterfølgende afgiftsperiode, eller til at få den refunderet og indbetalt på en bankkonto.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Ved afgørelse af 17. oktober 2006 fastsatte Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (direktøren for skatteforvaltningen i Bialystok) den af Profaktor skyldige moms for visse måneder af 2004 og 2005 til et andet beløb end det, som ifølge selskabet følger af de momsangivelser, som var blevet indgivet af selskabet. Direktøren foretog således i medfør af artikel 111 i momsloven af 2004 en nedsættelse på 30% af det afgiftsbeløb, der beregnes ved køb af varer og tjenesteydelser, og som skal modregnes i det skyldige afgiftsbeløb, med den begrundelse, at Profaktor havde

tilsidesat forpligtelsen til at registrere omsætningen og afgiftsbeløbet ved anvendelse af kasseapparat.

13 I en sag anlagt af selskabet blev den anfægtede afgørelse stadfæstet den 7. februar 2007 af Dyrektor Izby Skarbowej w Bialymstoku.

14 Profaktor nedlagde påstand om annullation af afgørelsen af 7. februar 2007 ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (forvaltningsdomstol i første instans i Białystok). Denne ret gav Profaktor delvis medhold i den således nedlagte påstand, efter at have fastslået, at de omhandlede bestemmelser i artikel 111 i momsloven af 2004 for perioden efter Republikken Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union var uforenelige med EU-retten, navnlig artikel 17 og 27 i sjette momsdirektiv. Denne ret fandt, at den begrænsning af retten til fradrag for indgående moms, som disse bestemmelser indeholder, fraveg rettigheden i artikel 17 i sjette momsdirektiv, og derfor i virkeligheden havde karakter af en særlig foranstaltning, som ikke var blevet gennemført af Republikken Polen på de i direktivets artikel 27 fastsatte betingelser.

15 Dyrektor Izby Skarbowej w Bialymstoku iværksatte kassationsappel af denne afgørelse og gjorde herved gældende, at de omhandlede bestemmelser kun havde karakter af en sanktion, som derfor ikke var en undtagelse fra sjette momsdirektiv, og som ikke havde til formål at begrænse fradragsretten, men forhindre afgiftssvig.

16 Naczelny Sąd Administracyjny, der behandler kassationsanken, fandt bl.a., at denne sanktion for en afgiftspligtig, der har tilsidesat registreringspligten, indebar en krænkelse af princippet om momsens neutralitet ved at pålægge ham en byrde for så vidt angår en del af den indgående afgift. Retten fandt, at der fortsat var tvivl hvad angår

foreneligheden af de omhandlede bestemmelser med proportionalitetsprincippet, for så vidt angår spørgsmålet, om der var tale om en administrativ sanktion eller en særlig foranstaltning som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 27, samt med hensyn til, om selve foranstaltningen kunne sidestilles med en skat eller afgift, der har karakter af en omsætningsafgift.

17 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udelukker artikel 2, stk. 1 og 2, i […] første [moms]direktiv, sammenholdt med artikel 2, artikel 10, stk. 1 og 2, samt artikel 17, stk. 1 og 2, i […] sjette [moms]direktiv, muligheden for i henhold til en bestemmelse som f.eks. artikel 111, stk. 2, sammenholdt med stk. 1, i [momsloven af 2004], med hensyn til afgiftspligtige, som foretager salg til fysiske personer, der ikke udøver økonomisk aktivitet […], og som tilsidesætter forpligtelsen til at registrere omsætningen og den afgift, der skal betales, ved anvendelse af kasseapparat, at indføre en midlertidig fortabelse af retten til at nedsætte det afgiftsbeløb, der skal betales, med 30% af det afgiftsbeløb, der beregnes ved køb af varer og tjenesteydelser?

2) Kan begrebet »særlige foranstaltninger« i artikel 27, stk. 1, i […] sjette [moms]direktiv i betragtning af dets karakter og formål bestå i en midlertidig begrænsning af afgiftspligtiges ret til fradrag i henhold til artikel 111, stk. 2, sammenholdt med stk. 1, i [momsloven af 2004] for så vidt angår afgiftspligtige, som tilsidesætter forpligtelsen til at registrere omsætningen og den afgift, der skal betales, ved anvendelse af kasseapparat, og kræver indførelse af sådanne foranstaltninger, at proceduren i henhold til artikel 27, stk. 2, 3 og 4, i […] sjette momsdirektiv […] følges?

3) Giver den i artikel 33, stk. 1, i […] sjette [moms]direktiv omhandlede ret medlemsstaterne adgang til, for så vidt angår afgiftspligtige, som tilsidesætter forpligtelsen til at registrere omsætningen og den afgift, der skal betales, ved anvendelse af kasseapparat, at indføre en sanktion i form af midlertidig fortabelse af retten til at nedsætte det afgiftsbeløb, der skal betales, med 30% af det afgiftsbeløb, der beregnes ved køb af varer og tjenesteydelser, således som fastsat i artikel 111, stk. 2, sammenholdt med stk. 1, i [momsloven af 2004]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

18 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det fælles momssystem som defineret i første momsdirektivs artikel 2, stk. 1 og 2, samt i sjette momsdirektivs artikel 2, artikel 10, stk. 1 og 2, og artikel 17, stk. 1 og 2, er 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.

19 Det bemærkes, at fradragsretten i henhold til sjette momsdirektivs artikel 17-20 udgør en integrerende del af momsordningen og derfor som udgangspunkt ikke kan

begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 13.3.2008, sag C-437/06, Securenta, Sml. I, s. 1597, præmis 24, af 4.6.2009, sag C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Sml. I, s. 4629, præmis 70, og af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 55).

20 Fradragsordningen tilsigter således, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 29.4.2004, sag C-137/02, Faxworld, Sml. I, s. 5547, præmis 37, og SKF-dommen, præmis 56).

21 Den normale funktion af det fælles momssystem, der således skal sikre, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, forudsætter nøjagtig opkrævning af afgiften. Det følger af sjette momsdirektivs artikel 2 og 22 samt af artikel 10 EF, at hver medlemsstat har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed, og at medlemsstaterne i denne forbindelse har pligt til at kontrollere de afgiftspligtige personers angivelser, sidstnævntes regnskaber og andre relevante dokumenter samt til at beregne og opkræve den skyldige afgift (dom af 17.7.2008, sag C-132/06, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 5457, præmis 37).

22 Medlemsstaterne har inden for rammerne af det fælles momssystem pligt til at sikre, at de forpligtelser, som de afgiftspligtige personer er underlagt, overholdes, og de er i denne forbindelse i besiddelse af et vist skøn, navnlig med hensyn til, hvorledes de anvender de midler, som de råder over (dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 38).

23 Blandt disse forpligtelser er det bl.a. fastsat i sjette momsdirektivs artikel 22, stk. 2, at enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol dermed.

24 I øvrigt kan medlemsstaterne ifølge sjette momsdirektivs artikel 22, stk. 8, og med forbehold af de bestemmelser, der skal vedtages i medfør af direktivets artikel 17, stk. 4, fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

25 Det skal i den forbindelse bemærkes, at bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette momsdirektiv (jf. dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337, præmis 76, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 71, samt dommen i sagen Kommission mod Italien, præmis 46).

26 Dog må de foranstaltninger, som medlemsstaterne herved kan træffe, ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og undgå svig. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem (jf. i denne retning bl.a. dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Molenheide m.fl., Sml. I, s. 7281, præmis 47, af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 80, og af 8.5.2008, forenede sager C-95/07 og C-96/07, Ecotrade, Sml. I, s. 3457, præmis 66).

27 Med hensyn til den i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelse, som foreskrevet i artikel 111, stk. 1 og 2, i momsloven af 2004, er det ubestridt, at bestemmelsen,

idet den kræver, at afgiftspligtige personer anvender kasseapparater for i deres regnskaber at indføre omsætningen og den afgift, der skal betales, tilsigter at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og at undgå svig. Det er ubestrideligt, at den forpligtelse, som derfor påhviler de afgiftspligtige personer, er blandt de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan indføre i henhold til sjette momsdirektivs artikel 22, stk. 8.

28 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.

29 Der skal herved mindes om, at så længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af EU-lovgivningen på området for sanktioner ved manglende opfyldelse af betingelserne i en ved denne lovgivning indført ordning, er medlemsstaterne beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige. Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet (dom af 12.7.2001, sag C-262/99, Louloudakis, Sml. I, s. 5547, præmis 67).

30 Det tilkommer den forelæggende ret at foretage den konkrete anvendelse af proportionalitetsprincippet og således efterprøve, om de nationale foranstaltninger er forenelige med EU-retten. Domstolen kan dog forsyne den forelæggende ret med fortolkningsbidrag vedrørende EU-retten, således at den forelæggende ret selv kan vurdere spørgsmålet om den nationale foranstaltnings forenelighed hermed (jf. bl.a. dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, og dommen i sagen Molenheide m.fl., præmis 49).

31 Det må derfor for det første fastslås, at bestemmelserne i momsloven af 2004 ikke rejser tvivl om selve princippet om retten til fradrag, som alle afgiftspligtige personer fortsat er omfattet af. Der er fortsat adgang til denne ret, selv om den afgiftspligtige person ikke overholder den i disse bestemmelser omhandlede forpligtelse.

32 For det andet har den administrative sanktion, der er knyttet til nævnte forpligtelse, karakter af en økonomisk byrde, som den nationale lovgiver agter at pålægge den overtrædende afgiftspligtige person, og kun så længe overtrædelsen varer. Et sådant valg, som er omfattet af den pågældende medlemsstats kompetence, forekommer ikke åbenbart urimelig, henset til det tilstræbte formål.

33 For det tredje er valget om at pålægge denne økonomiske byrde gennem en tilbageholdelse af en del af den afgift, der kan fratrækkes i den moms, der skal betales, og ikke f.eks. gennem den afgiftspligtige persons betaling af et beløb til statskassen, også omfattet af den pågældende medlemsstats kompetence.

34 Denne ordning kunne dog — for så vidt som den har betydning for størrelsen af det fradragsberettigede beløb — indebære fare for en tilsidesættelse af princippet om, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, hvis navnlig 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, medføre, at selve princippet om retten til fradrag af moms bliver frataget sit indhold.

35 Selv om det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, at disse nærmere regler og betingelser, således som det fremgår af momsloven af 2004, ikke medfører en sådan konsekvens, bemærkes det i den forbindelse, at niveauet for den i hovedsagen omhandlede indeholdelse, der er begrænset til 30%, og som således beskytter den

væsentligste del af den indgående merværdiafgift, hverken forekommer urimelig eller utilstrækkelig for at sikre den afskrækkende og derfor effektive virkning af den pågældende sanktion.

36 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.

37 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. Den omstændighed, at der ikke er kasseapparater, er desuden netop til hinder for en nøjagtig fastsættelse af salgsbeløbet, og derfor til hinder for enhver vurdering af, om sanktionen er passende i forhold til størrelsen af eventuelle bogføringsfejl.

38 I det tilfælde, som Kommissionen henviser til, hvor den manglende anvendelse af kasseapparater skyldes forhold, som ikke har nogen forbindelse med den afgiftspligtige person, tilkommer det desuden den nationale ret — hvis sådanne omstændigheder er behørigt påvist i henhold til nationale proces- og bevisregler — under hensyn til alle sagens konkrete omstændigheder at tage hensyn hertil med henblik på at fastslå, om den økonomiske sanktion ikke desto mindre skal anvendes, og i bekræftende fald undersøge, om den ikke vil være uforholdsmæssig.

39 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at det fælles momssystem, således som det er defineret i første momsdirektivs artikel 2, stk. 1 og 2, samt i sjette momsdirektivs artikel 2, artikel 10, stk. 1 og 2, og artikel 17, stk. 1 og 2, ikke er 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.

Det andet spørgsmål

40 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i artikel 111, stk. 1 og 2, i momsloven af 2004 kan anses for »særlige fravigende foranstaltninger«, hvis formål er at undgå visse former for svig eller unddragelse som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1.

41 Det er i denne henseende tilstrækkeligt at bemærke, at den i hovedsagen omhandlede foranstaltning, som er fastsat i artikel 111, stk. 1 og 2, i momsloven af 2004, udgør en administrativ sanktion, der pålægges, såfremt det fastslås, at den afgiftspligtige har tilsidesat sin forpligtelse til at anvende et kasseapparat for i sit regnskab at registrere omsætningen og den afgift, der skal betales. En sådan foranstaltning, der er af samme karakter som dem, der er fastsat i artikel sjette momsdirektivs artikel 22, stk. 8, kan derfor ikke udgøre en særlig foranstaltning som omhandlet i dette direktivs artikel 27, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme og EGI, Sml. s. 4517, præmis 15, og af 15.1.2009, sag C-502/07, K-1, Sml. I, s. 161, præmis 23).

42 Følgelig kan bestemmelser som dem, der findes i artikel 111, stk. 1 og 2, i momsloven af 2004, ikke være omfattet af anvendelsesområdet for nævnte artikel 27, stk. 1.

43 Herefter skal det andet spørgsmål besvares med, at bestemmelser som dem, der findes i artikel 111, stk. 1 og 2, i momsloven af 2004, ikke udgør »særlige fravigende foranstaltninger«, hvis formål er at undgå visse former for svig eller unddragelse, som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1.

Det tredje spørgsmål

44 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 33 er til hinder for opretholdelsen af bestemmelser som dem, der findes i artikel 111, stk. 1 og 2, i momsloven af 2004.

45 Det følger af sjette momsdirektivs artikel 33, at en medlemsstat kun må opretholde eller indføre afgifter på levering af goder, tjenesteydelser eller indførsler, såfremt de ikke har karakter af omsætningsafgift (jf. dom af 3.10.2006, sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. I, s. 9373, præmis 24, og K-1-dommen, præmis 27).

46 Ved afgørelsen af, om en skat eller afgift har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 33 i sjette momsdirektiv, må det navnlig undersøges, om den bringer det fælles momssystems funktion i fare, fordi den pålægges omsætningen af goder og tjenesteydelser og rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms (dom af 11.10.2007, forenede sager C-283/06 og C-312/06, KÖGÁZ m.fl., Sml. I, s. 8463, præmis 34).

47 Ifølge fast retspraksis er der fire væsentligste kendetegn ved moms: Moms anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser; den er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer; den opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner; en afgiftspligtig kan fra den afgift, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående produktions- og distributionsled, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren (Banca popolare di Cremona-dommen, præmis 28, dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., præmis 37, og K-1-dommen, præmis 17).

48 Den i hovedsagen omhandlede foranstaltning som fastsat ved bestemmelserne i momsloven af 2004 besidder ikke disse kendetegn. Som det fremgår af den vurdering, der er anført i denne doms præmis 28, hjemler disse bestemmelser blot en administrativ sanktion, der kan pålægges merværdiafgiftspligtige personer, såfremt det fastslås, at de afgiftspligtige har tilsidesat deres regnskabsmæssige forpligtelser. Denne sanktion, hvis udløsende omstændighed ikke er en transaktion, men en tilsidesættelse af en bogføringspligt, har derfor ikke karakter af omsætningsafgift som omhandlet i sjette direktivs artikel 33.

49 På denne baggrund skal det tredje spørgsmål besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 33 ikke er til hinder for opretholdelsen af bestemmelser som dem, der findes i artikel 111, stk. 1 og 2, i momsloven af 2004.

Sagens omkostninger

50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Det fælles merværdiafgiftssystem, således som det er defineret i artikel 2, stk. 1 og 2, i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 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 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2004/7/EF af 20. januar 2004, 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.**

2) **Bestemmelser som dem, der findes i artikel 111, stk. 1 og 2, i lov om afgift på goder og tjenesteydelser (ustawa o podatku od towarów i usług) af 11. marts 2004, udgør ikke »særlige fravigende foranstaltninger«, hvis formål er at undgå visse former for svig eller unddragelse, som omhandlet i artikel 27, stk. 1, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2004/7.**

3) Artikel 33 i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2004/7, er ikke til hinder for opretholdelsen af bestemmelser som dem, der findes i artikel 111, stk. 1 og 2, i lov om afgift på goder og tjenesteydelser af 11. marts 2004.

Underskrifter