DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 15 januari 2009 *

I mål C-502/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 31 oktober 2007, som inkom till domstolen den 16 november 2007, i målet

K-1 sp. z o.o.

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna J.-C. Bonichot (referent), K. Schiemann, J. Makarczyk och C. Toader,

* Rättegångsspråk: polska.

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-Sławiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 november 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— K-1 sp. z o.o., genom M. Łukasik och M. Złotopolska-Nowak, radcy prawni,

— Polens regering, genom M. Dowgielewicz, M. Jarosz och A. Rutkowska, samtliga i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom S. Spyropoulos, I. Bakopoulos och M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,

— Cyperns regering, genom I. Neofytou och E. Symeonidou, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom L. Seeboruth och C. Gibbs, båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, 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 artikel 2 första och andra styckena i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 1967, 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) (nedan kallat första mervärdesskattedirektivet) och av flera artiklar 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/66/EG av den 26 april 2004 (EUT L 168, s. 35) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan K-1 sp. z o.o. (nedan kallat K-1) och Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (skattemyndigheten i Bydgoszczy). Målet rör skattetillägg som den skattskyldige påförts då vederbörande, i sin deklaration, hade uppgett att återbetalning skulle ske av tillgodohavande avseende mervärdesskatt eller av ingående skatt med ett belopp som var högre än vad vederbörande var berättigad till.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 2 första och andra styckena i första mervärdesskattedirektivet föreskrivs 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 mervärdesskattedirektivet 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,

2. införsel av varor.”

5 Enligt artikel 10.1 a i samma direktiv avses med ”skattskyldighetens inträde … den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut”. I artikel 10.2 i direktivet föreskrivs bland annat 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 I artikel 22.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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.”

7 I artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. 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.”

8 I artikel 33.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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

9 I artikel 109.5 och 109.6 i lagen av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster (ustawa o podatku od towarów i usług) (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”5. För det fall det konstateras att en skattskyldig person, i den deklaration som har ingetts, har uppgett att återbetalning ska ske av tillgodohavande avseende mervärdesskatt eller av ingående skatt med ett belopp som är högre än vad vederbörande är berättigad till, ska skattekontoret eller myndigheten för skattekontroll fastställa det

belopp som rätteligen ska återbetalas samt påföra skattetillägg motsvarande 30 procent av den del av skatten som är för högt angiven.

6. Punkt 5 ska äga motsvarande tillämpning på sådant skattetillgodohavande som avses i artikel 87.1.”

10 Artikel 87.1 i samma lag 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.”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (första skattekontoret i Toruń) konstaterade, genom beslut av den 17 augusti 2005, att K-1 i sin deklaration hade upptagit ingående mervärdesskatt till ett belopp som översteg utgående skatt för maj månad 2005 och påförde skattetillägg för denna månad. Skattemyndigheten ifrågasatte avdraget för den mervärdesskatt som angetts i en faktura av den 29 april 2005 avseende förvärv av en byggnad som uppförts i Toruń. Eftersom det rörde sig om ett begagnat föremål omfattades förvärvet av ett undantag från mervärdesskatt, och den aktuella fakturan kunde således inte ligga till grund för en reduktion av den skatt som skulle betalas och

inte heller för en rätt till återbetalning av tillgodohavande avseende mervärdesskatt eller av ingående skatt. På grund av den för högt angivna ingående skatten påfördes bolaget ett skattetillägg med stöd av artikel 109.5 och 109.6 i mervärdesskattelagen.

12 K-1 överklagade detta beslut till Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. Bolaget gjorde i sitt överklagande gällande att det skattetillägg som det hade påförts genom nämnda beslut stod i strid med artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy fann, genom beslut av den 9 november 2005, att bolagets argument inte kunde vinna framgång, och fastställde det omtvistade beslutet.

13 K-1 överklagade beslutet till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (regional förvaltningsdomstol i Bygodszcz). Denna domstol fann, i dom av den 31 maj 2006, att artikel 33.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet inte utgjorde hinder för påförande av skattetillägg enligt bestämmelserna i mervärdesskattelagen, och ogillade överklagandet. Domstolen fann att skattetillägget inte uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt och inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy godtog inte heller argumentet att skattetillägget utgör en särskild åtgärd i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet. Den fann även att det saknades grund för att tillämpa förfarandet i artikel 27 i detta direktiv.

14 K-1 överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny. Till stöd för sitt överklagande åberopade K-1 att det obligatoriska påförande av skattetillägg som

föreskrivs i artikel 109.5 i mervärdesskattelagen strider mot de gemenskapsrättsliga bestämmelserna och särskilt mot bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet.

15 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör artikel 2 [första och andra styckena] i första [mervärdesskatte]direktivet, jämförd med artiklarna 2, 10.1 a och 10.2 i sjätte [mervärdesskatte]direktivet, hinder för att en medlemsstat påför en mervärdesskattskyldig person ett sådant skattetillägg som avses i artikel 109.5 och 109.6 i [mervärdesskattelagen], för det fall det konstateras att denna person, i den deklaration som har ingetts, har uppgett att återbetalning ska ske av tillgodohavande avseende mervärdesskatt eller av ingående skatt med ett belopp som är högre än vad vederbörande är berättigad till?

2) Kan möjligheten för skattemyndigheten att genom beslut påföra en mervärdesskattskyldig person ett skattetillägg, för det fall det konstateras att denna person i sin deklaration har uppgett att återbetalning ska ske av tillgodohavande avseende mervärdesskatt eller av ingående skatt med ett för högt angivet belopp, utgöra en sådan ’särskild åtgärd’ som avses i artikel 27.1 i sjätte [mervärdesskatte]direktivet, med beaktande av karaktären av och syftet med en sådan åtgärd?

3) Omfattas rätten att införa det skattetillägg som föreskrivs i artikel 109.5 och 109.6 i mervärdesskattelagen av den behörighet som föreskrivs i artikel 33 i sjätte [mervärdesskatte]direktivet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i om det gemensamma systemet för mervärdesskatt, såsom detta har definierats i artikel 2 första och andra styckena i första mervärdesskattedirektivet och i artiklarna 2, 10.1 a och 10.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet, gör det möjligt för en medlemsstat att påföra mervärdesskattskyldiga personer ett sådant skattetillägg som det som föreskrivs i artikel 109.5 och 109.6 i mervärdesskattelagen.

17 Domstolen har erinrat om de väsentliga kännetecken som mervärdesskatten har. De är fyra till antalet: mervärdesskatten tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster; den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster; den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner; den skatt som ska erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen, 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 (se dom av den 3 oktober 2006 i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona, REG 2006, s. I-9373, punkt 28).

18 Ett skattetillägg som det som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har inte dessa kännetecken. Det räcker i detta hänseende att konstatera att den omständighet som innebär att skattetillägget kan påföras inte utgörs av en transaktion utan av en felaktig uppgift i deklarationen och att

skattetilläggets belopp inte heller är proportionellt i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit.

19 I praktiken rör det sig inte om en skatt utan om en administrativ påföljd som åläggs för det fall det konstateras att den skattskyldige i sin deklaration har uppgett att återbetalning ska ske av tillgodohavande avseende mervärdesskatt eller av ingående skatt med ett belopp som är högre än vad vederbörande är berättigad till.

20 Principen om ett gemensamt system för mervärdesskatt utgör inte hinder för att medlemsstaterna inför påföljder för oegentligheter i samband med mervärdesskattedeklarationen. Tvärtom anges det i artikel 22.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt.

21 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt, såsom detta har definierats i artikel 2 första och andra styckena i första mervärdesskattedirektivet och i artiklarna 2, 10.1 a och 10.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet, utgör inte hinder för att en medlemsstat i sin lagstiftning föreskriver en administrativ påföljd som kan åläggas mervärdesskattskyldiga personer, såsom det skattetillägg som föreskrivs i artikel 109.5 och 109.6 i mervärdesskattelagen.

Den andra frågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i om bestämmelserna i artikel 109.5 och 109.6 i mervärdesskattelagen kan anses utgöra ”särskilda åtgärder” som avviker från bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet och som har till syfte att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, i den mening som avses i artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

23 Det räcker i detta hänseende att påpeka att en administrativ påföljd som åläggs för det fall det konstateras att den skattskyldige i sin deklaration har uppgett att återbetalning ska ske av tillgodohavande avseende mervärdesskatt eller av ingående skatt med ett belopp som är högre än vad vederbörande är berättigad till, såsom den som föreskrivs i artikel 109.5 och 109.6 i mervärdesskattelagen, inte kan anses utgöra en sådan särskild åtgärd som avviker från bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet och som avses i artikel 27.1 i detta direktiv. Denna påföljd utgör i stället, som tidigare nämnts, en sådan åtgärd som avses i artikel 22.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

24 Sådana bestämmelser som dem som föreskrivs i artikel 109.5 och 109.6 i mervärdesskattelagen omfattas således inte av tillämpningsområdet för nämnda artikel 27.1.

25 Den andra frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Sådana bestämmelser som dem som föreskrivs i artikel 109.5 och 109.6 i mervärdesskattelagen utgör inte ”särskilda åtgärder” som avviker från bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet och som har till syfte att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, i den mening som avses i artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Den tredje frågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i om artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att sådana bestämmelser som dem som föreskrivs i artikel 109.5 och 109.6 i mervärdesskattelagen upprätthålls.

27 Artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet tillåter medlemsstaterna att införa eller behålla tullar eller avgifter på varor, tjänster eller import endast om de inte kan karakteriseras som omsättningsskatter (se domen i det ovannämnda målet Banca popolare di Cremona, punkt 24).

28 Det ska emellertid inte prövas huruvida sådana bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen föreskriver en skatt, en tull eller en avgift som kan karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Som framgår av svaret på den första frågan införs genom dessa bestämmelser inte någon skatt, tull eller avgift, utan en administrativ påföljd som kan åläggas mervärdesskattskyldiga personer för det fall det konstateras att de i sina deklarationer har uppgett att återbetalning ska ske av tillgodohavande avseende mervärdesskatt eller av ingående skatt med ett högre belopp än vad de är berättigade till.

29 Mot denna bakgrund ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör inte hinder för att sådana bestämmelser som dem som föreskrivs i artikel 109.5 och 109.6 i mervärdesskattelagen upprätthålls.

Rättegångskostnader

30 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 yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) **Det gemensamma systemet för mervärdesskatt, såsom detta har definierats i artikel 2 första och andra styckena i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter och i artiklarna 2, 10.1 a och 10.2 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 2004/66/EG av den 26 april 2004, utgör inte hinder för att en medlemsstat i sin lagstiftning föreskriver en administrativ påföljd som kan åläggas mervärdesskattskyldiga personer, såsom det skattetillägg som föreskrivs i artikel 109.5 och 109.6 i lagen av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster (ustawa o podatku od towarów i usług).**

2) **Sådana bestämmelser som dem som föreskrivs i artikel 109.5 och 109.6 i lagen av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster utgör inte ”särskilda**

åtgärder” som avviker från bestämmelserna i sjätte direktivet 77/388 och som har till syfte att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, i den mening som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet 77/388, i dess ändrade lydelse.

3) Artikel 33 i sjätte direktivet 77/388, i dess ändrade lydelse, utgör inte hinder för att sådana bestämmelser som dem som föreskrivs i artikel 109.5 och 109.6 i lagen av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster upprätthålls.

Underskrifter