SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
JÁN MAZÁK
vom 26. Februar 2008 [1]

1. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen bittet das Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen) um Auslegung von Art. 5 Abs. 3 EG in Verbindung mit Art. 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie [2] und Art. 18 Abs. 4 und Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [3].

2. Insbesondere hegt das vorlegende Gericht Zweifel, ob Vorschriften des polnischen Rechts, die für die Erstattung des Betrags, um den die Vorsteuer die geschuldete Mehrwertsteuer übersteigt (im Folgenden: Mehrwertsteuerüberschuss), auf das Bankkonto eines EU-Mehrwertsteuerpflichtigen [4] in den ersten zwölf Monaten nach seiner Registrierung eine bestimmte Frist vorsehen und die Voraussetzungen für eine Verkürzung dieser Frist niederlegen, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind.

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. L 71, S. 1301, im Folgenden: Erste Richtlinie).

3 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

4 — Damit wird hier ein Steuerpflichtiger bezeichnet, der dem für ihn zuständigen Finanzamt seine Absicht zur Bewirkung seiner ersten innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen oder seines ersten innergemeinschaftlichen Erwerbs mitgeteilt hat. Vgl. die nachfolgend dargestellten polnischen Rechtsvorschriften über die in solchen Fällen bestehende Registrierungspflicht.

I — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrecht*

3. Nach Art. 5 Abs. 3 EG „[gehen d]ie Maßnahmen der Gemeinschaft … nicht über das für die Erreichung der Ziele dieses Vertrags erforderliche Maß hinaus“.

4. Art. 2 der Ersten Richtlinie lautet:

„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 Verbrauchssteuer 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.

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem wird bis auf die Einzelhandelsstufe einschließlich angewandt."

5. Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Übersteigt der Betrag der zulässigen Abzüge den Betrag der für einen Erklärungszeitraum geschuldeten Steuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder ihn nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten.

…"

6. Schließlich sieht Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie vor:

„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."

B — *Nationales Recht*

7. In Art. 87 der Ustawa o podatku od towarów i usług vom 11. März 2004 (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) [5] in der für das Ausgangsverfahren geltenden Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) heißt es:

„1. Übersteigt der Betrag der abziehbaren Vorsteuer … in einem bestimmten Steuerzeitraum die geschuldete Steuer, hat der Steuerpflichtige das Recht, die für die folgenden Zeiträume geschuldete Steuer um die entsprechende Differenz zu mindern, oder ein Recht auf Erstattung der Differenz auf ein Bankkonto.

2. … [D]ie Steuerdifferenz wird … innerhalb von 60 Tagen ab der Abgabe der Steuererklärung des Steuerpflichtigen erstattet.

Bedarf das Recht auf Erstattung einer zusätzlichen Prüfung, kann das Finanzamt diese Frist bis zum Abschluss des Klärungsverfahrens verlängern. Zeigt das durchgeführte Verfahren, dass die im vorangegangenen Satz genannte Erstattung berechtigt ist, zahlt das Finanzamt dem Steuerpflichtigen den geschuldeten Betrag zuzüglich Zinsen in Höhe der Zinsen, die der Steuerpflichtige zu zahlen hätte, wenn ein Zahlungsaufschub gewährt würde oder eine Entrichtung in Raten zulässig wäre.

5 — Dziennik Ustaw (Amtsblatt) Nr. 54, Pos. 535.

3. Übersteigt der zu erstattende Differenzbetrag der Steuer den Betrag der Vorsteuer auf den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige als Teil seines abschreibungsfähigen Anlagevermögens, immateriellen Vermögens und seines Forderungsvermögens gemäß den auf die Einkommensteuer anwendbaren Vorschriften behandelt, erhöht um 22 % des vom Steuerpflichtigen erzielten Umsatzes, der zu niedrigeren als den in Art. 41 Abs. 1 bezeichneten Sätzen zu versteuern ist, sowie um den Umsatz aus den in Art. 86 Abs. 8 Nr. 1 bezeichneten Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, wird die genannte Differenz innerhalb von 180 Tagen ab der Abgabe der Steuererklärung erstattet.

3a. Zu dem in Abs. 3 genannten Umsatz gehört auch der Umsatz aus der Beitreibung von gemäß Art. 19 Abs. 12 oder Art. 20 Abs. 3 zu versteuernden Geschäftsforderungen, vorausgesetzt, der Steuerverwaltung wird bis zur Einreichung der Unterlagen, durch die die Ausfuhr der durch die jeweilige Geschäftsforderung erfassten Gegenstände oder eine innergemeinschaftliche Lieferung dieser Gegenstände bestätigt wird, eine Kaution in der Höhe des Steuerbetrags gestellt, der geschuldet würde, wenn der Umsatz die Lieferung von Gegenständen im Landesgebiet zum Gegenstand gehabt hätte. …“

8. Art. 97 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„1. Die in Art. 15 genannten Steuerpflichtigen, die zur Registrierung als aktive Mehrwertsteuerpflichtige verpflichtet sind, müssen vor dem Tag der Durchführung der ersten innergemeinschaftlichen Lieferung oder des ersten innergemeinschaftlichen Erwerbs dem Finanzamtsleiter in der in Art. 96 genannten Registeranmeldung die Absicht mitteilen, mit der Vornahme solcher Handlungen zu beginnen.

…

5. Bei Steuerpflichtigen, die mit der Ausübung der in Art. 5 genannten Tätigkeiten beginnen, sowie bei Steuerpflichtigen, die mit der Ausübung dieser Tätigkeiten weniger als zwölf Monate vor der in Abs. 1 genannten Anmeldung begonnen haben und die als EU-Mehrwertsteuerpflichtige[6] eingetragen wurden, verlängert sich die in Art. 87 Abs. 2 sowie 4 bis 6 genannte Frist zur Erstattung der Steuerdifferenz auf 180 Tage.[7]

…

7. Abs. 5 findet keine Anwendung, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt eine Garantie in Form einer i) Kaution, ii) einer Vermögenssicherheit oder iii) einer Bank[bürgschaft] in Höhe von 250 000 PLN (im Folgenden: Kaution) stellt.“

6 — Im Folgenden: neue EU-Mehrwertsteuerpflichtige.

7 — Art. 87 Abs. 2 Sätze 2 und 3, der für Fälle gilt, die der weiteren Prüfung bedürfen, findet entsprechend Anwendung.

II — Sachverhalt, Verfahren und Vorabentscheidungsfragen

9. Die Klägerin (Frau Alicja Sosnowska) wies in einer Mehrwertsteuererklärung „VAT-7" für Januar 2006 einen Mehrwertsteuerüberschuss in Höhe von 44 782 PLN aus. Gestützt auf u. a. Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie beantragte sie beim Finanzamt Świdnica die Erstattung dieses Mehrwertsteuerüberschusses innerhalb von 60 Tagen ab der Abgabe der Erklärung.

10. Das Finanzamt Świdnica lehnte dies jedoch gemäß Art. 87 Abs. 1 und 2 und Art. 97 Abs. 5 und 7 des Mehrwertsteuergesetzes ab. In der Begründung dieses Bescheids führte das Finanzamt aus, dass die Klägerin nicht die in den Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes aufgestellten Voraussetzungen erfülle, unter denen die Differenz der Steuer innerhalb von 60 Tagen erstattet werde, da sie dem Finanzamt keine Kaution, Vermögenssicherheit oder Bankbürgschaft über 250 000 PLN (ungefähr 62 000 Euro) gestellt habe.

11. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Widerspruch beim Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (im Folgenden: Finanzamt) ein, das die Entscheidung der erstinstanzlichen Behörde aufrechterhielt. Die Klägerin erhob daher gegen die Entscheidung des Finanzamts Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny in Breslau.

12. Das vorlegende Gericht hat Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit der streitgegenständlichen nationalen Vorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht; es hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Gibt Art. 5 Abs. 3 EG in Verbindung mit Art. 2 der Ersten Richtlinie und Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie einem Mitgliedstaat das Recht, in die innerstaatliche Regelung über die Mehrwertsteuer die in Art. 97 Abs. 5 und 7 des Mehrwertsteuergesetzes niedergelegten Regelungen aufzunehmen?

2. Zählen die in Art. 97 Abs. 5 und 7 des Mehrwertsteuergesetzes niedergelegten Regelungen zu den Sondermaßnahmen zur Verhütung bestimmter Formen von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen nach Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie?

13. Die polnische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht und in der Sitzung vom 22. November 2007 mündliche Ausführungen gemacht. Die Klägerin hat keine eigenen Argumente vorgetragen, sondern ganz allgemein auf den Standpunkt des vorlegenden Gerichts verwiesen, dem sie sich anschließt.

III — Würdigung

A — *Erste Frage*

14. Wenngleich das nationale Gericht mit seiner ersten Frage darauf abzielt, ob Art. 5 Abs. 3 EG in Verbindung mit Art. 2 der Ersten Richtlinie und Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie einem Mitgliedstaat das Recht gibt, in die innerstaatliche Regelung über die Mehrwertsteuer Regelungen wie die in Art. 97 Abs. 5 und 7 des Mehrwertsteuergesetzes niedergelegten aufzunehmen, verstehe ich die Frage doch eigentlich dahin, ob die polnischen Bestimmungen über die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses — mit denen im Wesentlichen die Erstattungsfrist bei neuen EU-Mehrwertsteuerpflichtigen von 60 auf 180 Tage verlängert wird, sofern sie keine Kaution in Höhe von 250 000 PLN stellen — unter dem Gesichtspunkt der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit mit dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere mit Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie, vereinbar sind.

15. Zunächst ist festzustellen, dass in der Sechsten Richtlinie nicht konkret geregelt ist, unter welchen Voraussetzungen die Mitgliedstaaten die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses auf das Konto eines Steuerpflichtigen zu bewirken haben.

16. Allerdings ist daran zu erinnern, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Gemeinschaftsrichtlinien verleihen, die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, wie etwa den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, beachten müssen. Bei der Auslegung und Anwendung der Sechsten Richtlinie ist darüber hinaus der ihr zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu berücksichtigen.

17. Hierzu hat der Gerichtshof ausgeführt, dass die Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Einzelheiten der Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses zwar über einen gewissen Spielraum verfügen, dass aber, da die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses eines der Grundelemente ist, die die Anwendung des Grundsatzes der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gewährleisten, die von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten nicht so beschaffen sein dürfen, dass sie diesen Grundsatz beeinträchtigen, indem sie den Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil mit der Mehrwertsteuer belasten. [8]

18. Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Einzelheiten der Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses, die ein Mitgliedstaat festlegt, dem Steuerpflichtigen erlauben müssen, unter angemessenen Bedingungen den gesamten aus diesem Mehrwertsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen. Das setzt voraus, dass die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist durch eine Zahlung flüssiger Mittel oder auf gleichwertige Weise erfolgt. Auf jeden Fall darf dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung kein finanzielles Risiko entstehen. [9]

8 — Vgl. Urteil vom 25. Oktober 2001, Kommission/Italien (C-78/00, Slg. 2001, I-8195, Randnrn. 32 f.).

9 — Ebd., Randnr. 34.

19. An dieser Stelle ist auf das Vorbringen der polnischen Regierung hinzuweisen, dass die nationalen Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen erforderlich seien. Insoweit erkenne ich an, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen ein zulässiges Ziel ist [10]. Denn die Mitgliedstaaten haben ein legitimes Interesse daran, geeignete Maßnahmen zum Schutz ihrer finanziellen Belange zu treffen, und der Gerichtshof hat ausgeführt, dass „[d]ie Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen … ein Ziel [ist], das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird“ [11].

20. Allerdings ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass sich die Mitgliedstaaten gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit solcher Mittel bedienen müssen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Gemeinschaftsrechts möglichst wenig beeinträchtigen. So ist es zwar legitim, dass die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist. Die Maßnahmen dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stellen, das ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist. [12]

21. Was die Frage anbelangt, ob die streitige nationale Regelung über die Erstattung von Mehrwertsteuerüberschüssen diesen Maßgaben entspricht, so ist zunächst zu beachten, dass der Anspruch der Steuerpflichtigen auf Rückforderung des Mehrwertsteuerüberschusses in voller Höhe als solcher nicht in Frage gestellt wird. Im Fall des Ausgangsverfahrens war eine solche Rückforderung außerdem auch durch Vortrag des Mehrwertsteuerüberschusses auf den nächsten Abrechnungszeitraum möglich. [13] Im vorliegenden Fall geht es also um die für den Erstattungsanspruch geltenden Verfahren.

22. Vorbehaltlich Art. 87 Abs. 3 und 3a des Mehrwertsteuergesetzes ist der Mehrwertsteuerüberschuss innerhalb von 60 Tagen auf das Bankkonto des Steuerpflichtigen zu erstatten. Als neue EU-Mehrwertsteuerpflichtige hat die Klägerin Anspruch auf Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses innerhalb von 180 Tagen. Wird der Steuerverwaltung jedoch eine Kaution in Höhe von

10 — Vgl. in diesem Zusammenhang die Schlussanträge von Generalanwalt Fennelly in den verbundenen Rechtssachen Molenheide u. a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, Urteil vom 18. Dezember 1997, Slg. 1997, I-7281, Nrn. 37 bis 39).

11 — Vgl. Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 71 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, Slg. 2006, I-6161, Randnr. 54), und vom 29. April 2004, Gemeente Leusden und Holin Groep (C-487/01 und C-7/02, Slg. 2004, I-5337, Randnr. 76). Vgl. auch Schlussanträge von Generalanwalt Cosmas in den verbundenen Rechtssachen Ampafrance und Sanofi (C-177/99 und C-181/99, Urteil vom 19. September 2000, Slg. 2000, I-7013, Nrn. 70 und 72), Urteil Molenheide u. a., in Fn. 10 angeführt, Randnr. 47, und Schlussanträge von Generalanwalt Poiares Maduro in den verbundenen Rechtssachen Optigen u. a. (C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Urteil vom 12. Januar 2006, Slg. 2006, I-483, Nr. 43).

12 — Vgl. Urteil Molenheide u. a., in Fn. 10 angeführt, Randnrn. 46 f. Vgl. auch als Beispiel zu Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie Urteil Halifax u. a., in Fn. 11 angeführt, Randnr. 92 und die dort angeführte Rechtsprechung. Zu Steuerhinterziehung vgl. Urteil vom 27. September 2007, Collée (C-146/05, Slg. 2007, I-7861, Randnr. 26); vgl. im Übrigen Schlussanträge von Generalanwalt Cosmas in der Rechtssache Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises (C-361/96, Urteil vom 11. Juni 1998, Slg. 1998, I-3495, Nr. 14).

13 — Im vorliegenden Fall verlangte die Klägerin entsprechend dem polnischen Recht die Überweisung des Mehrwertsteuerüberschusses auf ihr Bankkonto (sogenannte unmittelbare Erstattung). Die andere Möglichkeit, nämlich die Übertragung des Mehrwertsteuerüberschusses auf den darauffolgenden Abrechnungszeitraum, wird als mittelbare Erstattung bezeichnet.

250 000 PLN gestellt, kann die letztgenannte Frist auf 60 Tage verkürzt werden. [14]

23. Ich weise darauf hin, dass es meines Erachtens — im Gegensatz zu der von den Beteiligten offenbar vertretenen Auffassung — nicht darauf ankommt, welche der beiden Fristen für die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses, also 60 oder 180 Tage, als „Regelfrist" zu betrachten ist. Stattdessen muss meiner Meinung nach die streitige polnische Regelung als Ganzes beurteilt werden, wobei insbesondere die auf neue EU-Mehrwertsteuerpflichtige anzuwendende (Verlängerung der) Frist zu berücksichtigen ist.

24. Meiner Ansicht nach entspricht die streitige Regelung nicht den oben dargestellten Maßgaben für die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses.

25. Erstens ist zu beachten, dass sich die Frist von 60 Tagen bei allen neuen EU-Mehrwertsteuerpflichtigen (automatisch) auf 180 Tage verlängert, sofern sie der Steuerverwaltung keine Kaution stellen. Mit den in Rede stehenden nationalen Maßnahmen wird daher die 180-Tage-Frist pauschal und unflexibel ohne jede Differenzierung zwischen den verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen innerhalb der Kategorie der neuen EU-Mehrwertsteuerpflichtigen festgelegt. Somit wird generell und ohne jede objektive Grundlage unterstellt, dass die Tätigkeit dieser Steuerpflichtigen auf eine Verletzung der Interessen der Staatskasse ausgerichtet sein könnte. [15]

26. Zweitens stimme ich dem vorlegenden Gericht zu, dass sich die Frist von 180 Tagen, während deren die Verwirklichung des Rechts des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug *de facto* ausgesetzt wird, angesichts der Tatsache, dass sie i) sechsmal so lang ist wie der Abrechnungszeitraum für die Mehrwertsteuer (ein Monat) und ii) dreimal so lang wie die grundsätzliche Frist zur Erledigung einer besonders komplizierten Angelegenheit (zwei Monate) [16], als unangemessen ansehen lässt. Der Kautionsbetrag, der zur Absicherung der Interessen der Staatskasse dienen soll, beläuft sich auf ungefähr 62 000 Euro, d. h. das Hundertfache des durchschnittlichen Monatseinkommens in der polnischen Wirtschaft.

27. Zudem befinden sich neue EU-Mehrwertsteuerpflichtige zu dem Zeitpunkt, zu dem sie eine solche Kaution stellen müssen, um die Vergünstigung der 60-Tage-Frist zu

14 — Die Kaution ist keine Voraussetzung für die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses. Sie ist vielmehr eine Voraussetzung, um in den Genuss einer kürzeren Frist als 180 Tage zu kommen. Hat der Steuerpflichtige 12 Monate lang Steuererklärungen abgegeben und alle Steuern, einschließlich der Einkommensteuer für natürliche Personen, pünktlich bezahlt, kann er die Herausgabe oder Rückzahlung der Kaution verlangen.

15 — Wie das vorlegende Gericht zutreffend hervorhebt, dürfte mit Blick auf die 180-Tage-Frist die Einrechnung aller EU-Mehrwertsteuerpflichtigen (in der Zeit ihrer ersten zwölf Monate) in die Gruppe der Personen, deren Tätigkeit eine Bedrohung für die Interessen des Fiskus darstellt, eine Regelung sein, die durch einen etwas zu weit gehenden Automatismus gekennzeichnet ist, denn die einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften stellen nicht auf Voraussetzungen ab, bei deren Vorliegen sich objektiv feststellen ließe, dass die Tätigkeit der Betroffenen möglicherweise darauf gerichtet ist, dem Fiskus Schaden zuzufügen. Diese Feststellung würde es rechtfertigen, „unlautere" Steuerpflichtige zu bestrafen oder zu benachteiligen, und zwar nicht nur gegenüber Personen, die zum maßgebenden Zeitpunkt seit mehr als zwölf Monaten, gerechnet von der Registrierung an, Tätigkeiten ausgeübt haben, die der Mehrwertsteuer unterliegen, sondern auch gegenüber Personen, die die Mehrwertsteuer im ersten Jahr ihrer Tätigkeit ordnungsgemäß entrichtet haben.

16 — Diese Frist ist in der polnischen Abgabenordnung festgelegt. Das nationale Gericht verweist auf Art. 139 § 1 der Ustawa Ordynacja Podatkowa vom 29. August 1997.

erlangen, gerade erst im Anfangsstadium ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit, in dem, wie die Praxis zeigt, oftmals erhebliche Investitionsausgaben auf sie zukommen, ohne dass ihr Betrieb einen nennenswerten Umfang erreicht hätte. Eine Wartefrist von 180 Tagen bis zur Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses und/oder die Kapitalbindung von 250 000 PLN kann sich daher einschneidend auf das Wirtschaftsergebnis eines Steuerpflichtigen auswirken.[17] Ferner wäre der Zugang zum Gemeinschaftsmarkt für ein großes polnisches Unternehmen wohl sehr viel einfacher als für einen kleinen polnischen Händler (für Letzteren mag ein derartiger Betrag sogar ein unüberwindliches Hindernis darstellen).

28. In der Praxis könnte das Erfordernis einer Kaution in Höhe von 250 000 PLN mit der Alternative, den Mehrwertsteuerüberschuss erst nach 180 Tagen zu erhalten, tatsächlich eine Behinderung kleiner und mittelständischer Unternehmen bedeuten, die am Handel auf dem Gemeinschaftsmarkt teilnehmen wollen. Im Übrigen stimme ich der Kommission zu, dass die pauschale Forderung eines feststehenden Betrags von 250 000 PLN[18] von allen neuen EU-Mehrwertsteuerpflichtigen als Voraussetzung für die günstige 60-Tage-Frist grundsätzlich über das Maß des zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und zum Schutz der Interessen der Staatskasse Erforderlichen hinausgehen dürfte.

29. Was das Argument betrifft, 180 Tage (oder alternativ das Stellen der Kaution) seien zur Überprüfung innergemeinschaftlicher Umsätze erforderlich[19], hat die polnische Regierung zunächst einmal nicht hinreichend dargetan, warum ihr 180 Tage als Regelfall zur Verfügung stehen müssten. Selbst wenn, wie sie geltend macht, die Beantwortung polnischer Anfragen durch andere Mitgliedstaaten in 60 % der Fälle länger als drei Monate dauern sollte, folgt daraus nicht automatisch, dass keine weniger belastende Frist als 180 Tage (d. h. sechs volle Monate) zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen festgesetzt werden kann.

30. Es sei daran erinnert, dass den Behörden der Mitgliedstaaten die gemeinschaftsrechtlichen Instrumente der Verwaltungskooperation und der Amtshilfe zu Gebote stehen, die zur korrekten Festsetzung der Mehrwertsteuer und zum Kampf gegen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung auf diesem Gebiet erlassen worden sind, so etwa die Maßnahmen, die die Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates[20] und die Verordnung (EG) Nr. 1925/2004 der Kommission[21] vorsehen.

31. Im Übrigen — um die Argumentation der Generalanwältin in der Rechtssache N hier entsprechend heranzuziehen — stimme ich der Auffassung zu, dass, auch wenn in der Praxis diese Instrumente der Zusam-

17 — Es liegt auf der Hand, dass ein solcher Betrag eine finanzielle Belastung darstellt.

18 — Denn die Steuerverwaltung hat keine Möglichkeit, die Höhe der Kaution im Einzelfall anzupassen.

19 — Die polnische Regierung macht geltend, die 180-Tage-Frist sei notwendig, weil innergemeinschaftliche Umsätze u. a. im Rahmen des MIAS (Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem) überprüft werden müssten, was zeitaufwendig sei.

20 — Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 (ABl. L 264, S. 1).

21 — Verordnung (EG) Nr. 1925/2004 der Kommission vom 29. Oktober 2004 zur Regelung der Durchführung bestimmter Vorschriften der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl. L 331, S. 13). Vgl. in diesem Zusammenhang auch Urteil vom 28. Juni 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Slg. 2007, I-5655, Randnr. 48).

menarbeit nicht immer in einer zügigen und zufriedenstellenden Weise funktionieren mögen, den Mitgliedstaaten jedoch verwehrt sein sollte, sich auf die Defizite bei der Kooperation ihrer Steuerverwaltungen zu berufen, um daraus eine Rechtfertigung für die Beschränkungen eines Grundprinzips des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems wie des Rechts auf Vorsteuerabzug herzuleiten [22].

32. Vor allem jedoch scheinen die Art. 87 Abs. 2 und 3 und Art. 97 Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes diesem Erfordernis — genügend Zeit für eine Überprüfung — bereits Rechnung zu tragen. [23] Die von der polnischen Regierung vorgetragenen Argumente für eine 180-Tage-Frist (oder alternativ das Stellen der Kaution) sind daher nicht besonders zwingend.

33. Angesichts dessen sind die fraglichen Maßnahmen, auch wenn den Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht verwehrt ist, vorbeugende Maßnahmen zu erlassen, um sich der Richtigkeit des vom Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung ausgewiesenen Mehrwertsteuerüberschusses zu vergewissern, meines Erachtens insofern unverhältnismäßig, als sie neue EU-Mehrwertsteuerpflichtige besonders stark belasten. Sie erlauben diesen Steuerpflichtigen nicht, die Gutschrift in voller Höhe zu angemessenen Konditionen, insbesondere nicht innerhalb einer vernünftigen Frist, zu erlangen.

34. Meiner Meinung nach darf den Mitgliedstaaten nicht gestattet sein, sich dadurch gegen Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu schützen, dass sie allen oder auch nur einigen neuen EU-Mehrwertsteuerpflichtigen die Mehrwertsteuer aufbürden. Zu lange Fristen haben zur Folge, dass Steuerpflichtige — wenn auch vielleicht nur zu einem Teil — die Mehrwertsteuerlast tragen, so dass die Neutralität des Systems gefährdet ist. Dabei sollte es in erster Linie der Staat sein, der i) die Verantwortung für die Verwaltung des Steuersystems, einschließlich der Verhinderung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen, und ii) die damit verbundenen Risiken trägt.

35. Ich möchte — „[a]uch wenn es nicht Sache des Gerichtshofes ist, sich zur Angemessenheit anderer denkbarer Mittel zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen zu äußern“ [24] — hinzufügen, dass es sicherlich weniger belastende und einschränkende Mittel zum Schutz der Interessen der Staatskasse gibt. So bestünde etwa die Möglichkeit, die Höhe der Kaution im Verhältnis zu dem zu erstattenden Mehrwertsteuerüberschuss festzusetzen [25] oder

22 — Wenngleich Generalanwältin Kokott diese Argumentation mit Blick auf die Beschränkungen von Grundfreiheiten entwickelt. Vgl. ihre Schlussanträge in der Rechtssache N (C-470/04, Urteil vom 7. September 2006, Slg. 2006, I-7409, Nr. 114).

23 — Wenn nämlich die Berechtigung der Erstattung weiterer Prüfung bedarf, sind für eine Fristverlängerung keine Grenzen festgesetzt. Wird letztendlich die Rechtmäßigkeit des Erstattungsanspruchs festgestellt, muss die Steuerverwaltung den fälligen Betrag zuzüglich Zinsen an den Steuerpflichtigen zahlen.

24 — Vgl. Urteil Ampafrance und Sanofi, in Fn. 11 angeführt, Randnr. 62.

25 — Was offenbar für die Kaution in einem vor relativ kurzer Zeit eingebrachten Änderungsvorschlag für das polnische Mehrwertsteuergesetz vorgesehen war. Derartige Überlegungen (Verhältnismäßigkeit zwischen Kaution und Mehrwertsteuerüberschuss) drängen sich nicht zuletzt deshalb auf, weil die Höhe der Kaution (nach der derzeitigen Regelung) in keiner Weise der effektiven oder tatsächlichen Gefahr entspricht, die der Staatskasse seitens eines neuen EU-Mehrwertsteuerpflichtigen droht. Vgl. z. B. Urteil vom 12. Juli 2001, Louloudakis (C-262/99, Slg. 2001, I-5547, Randnr. 69). Ich darf hinzufügen, dass derzeit eine Kaution von 250 000 PLN auch in Fällen einer — was den Wert betrifft — vollkommen unbedeutenden innergemeinschaftlichen Lieferung verlangt wird. Nebenbei bemerkt: Im vorliegenden Fall beträgt die Kaution das Vierfache des von der Klägerin als erstattungsfähig ausgewiesenen Mehrwertsteuerüberschusses.

von der wirtschaftlichen Größe und/oder der Zahlungsfähigkeit des Unternehmens des Steuerpflichtigen — Daten, die sich der Steuererklärung entnehmen lassen dürften — abhängig zu machen. Alternativ könnten auch bestimmte Schwellenwerte festgelegt werden.

36. Abschließend ist festzustellen, dass Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie grundsätzlich nationalen Maßnahmen wie den im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, die unverhältnismäßig sind und damit die Umsetzung der Grundprinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, insbesondere des Rechts auf Vorsteuerabzug, beeinträchtigen.

37. Demnach obliegt es dem nationalen Gericht, unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände des ihm vorliegenden Falls zu entscheiden und zu prüfen, ob die fraglichen nationalen Maßnahmen mit den Grundsätzen der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit vereinbar sind, indem es notfalls entgegenstehende Vorschriften des innerstaatlichen Rechts unangewendet lässt. [26]

26 — Zur Frage des Unangewendetlassens vgl. Urteil vom 18. Dezember 2007, Frigerio Luigi & C. (C-357/06, Slg. 2007, I-12311, Randnr. 28), mit Verweis auf die Urteile vom 4. Februar 1988, Murphy u. a. (157/86, Slg. 1988, 673, Randnr. 11), und vom 11. Januar 2007, ITC (C-208/05, Slg. 2007, I-181, Randnrn. 68 f.).

B — *Zweite Frage*

38. Mit seiner zweiten Frage möchte das nationale Gericht wissen, ob die fraglichen nationalen Maßnahmen zu den Sondermaßnahmen zur Verhütung bestimmter Formen von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen nach Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zu zählen sind.

39. Meiner Meinung nach lässt sich die zweite Frage kurz beantworten. Unabhängig davon, ob die fraglichen nationalen Maßnahmen tatsächlich zu derartigen Sondermaßnahmen zählen, können sie schon deshalb nicht als solche betrachtet werden, weil die Republik Polen — wie sich aus den Akten und mittelbar auch aus dem Vorbringen der polnischen Regierung [27] ergibt — von dem in Art. 27 der Sechsten Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen förmlichen Verfahren keinen Gebrauch gemacht hat und nicht in der in Art. 27 Abs. 1 genannten Weise ermächtigt worden ist [28].

27 — Soweit sie nämlich geltend macht, die streitigen Maßnahmen könnten nicht als Sondermaßnahmen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie betrachtet werden, da in dieser keine Fristen und Verfahren zur Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses geregelt seien. Dies seien Angelegenheiten im Ermessensbereich der Mitgliedstaaten.

28 — Vgl. Urteil vom 21. September 1988, Kommission/Frankreich (50/87, Slg. 1988, 4797, Randnr. 22), Schlussanträge von Generalanwalt Slynn in den verbundenen Rechtssachen Jeunehomme und EGI (123/87 und 330/87, Urteil vom 14. Juli 1988, Slg. 1988, 4517, 4535), sowie Urteile vom 13. Februar 1985, Direct Cosmetics (5/84, Slg. 1985, 617, Randnr. 37), und vom 11. Juli 1991, Lennartz (C-97/90, Slg. 1991, I-3795, Randnrn. 33 bis 35). Vgl. außerdem Urteil vom 10. April 1984, Kommission/Belgien (324/82, Slg. 1984, 1861).

IV — Ergebnis

40. Ich schlage daher dem Gerichtshof vor, die vom Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Art. 18 Abs. 4 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 steht grundsätzlich nationalen Maßnahmen wie den im Ausgangsverfahren streitigen entgegen, die unverhältnismäßig sind und damit die Umsetzung der Grundprinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, insbesondere des Rechts auf Vorsteuerabzug, beeinträchtigen.

2. Die Regelungen, die in nationalen Maßnahmen wie den im Ausgangsverfahren streitigen niedergelegt sind, können nicht zu den Sondermaßnahmen zur Verhütung bestimmter Formen von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen nach Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG gezählt werden, wenn das in diesem Art. 27 ausdrücklich vorgesehene förmliche Verfahren nicht eingehalten wurde.