FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
JÁN MAZÁK
fremsat den 26. februar 2008 [1]

1. Med denne anmodning om præjudiciel afgørelse ønsker Wojewódzki Sąd Administracyjny (forvaltningsdomstolen) i Wrocław (Polen) en fortolkning af artikel 5, stk. 3, i EF-traktaten, sammenholdt med artikel 2 i første momsdirektiv [2] samt artikel 18, stk. 4, og artikel 27, stk.1, i sjette momsdirektiv [3].

2. Den forelæggende ret er navnlig i tvivl om, hvorvidt bestemmelserne i polsk ret, som fastlægger en frist for tilbagebetaling og indsættelse af overskydende moms på EU-afgiftspligtiges bankkonto [4] i løbet af de første 12 måneder efter registreringen og betingelserne for en forkortelse af denne periode, er forenelige med fællesskabsretten.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967 I, s. 12, herefter »første direktiv«).

3 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

4 — Dvs. skattepligtige personer, der har meddelt skattemyndighederne, at de har til hensigt at gennemføre deres første fællesskabsinterne leverance af varer eller tjenesteydelser eller deres første fællesskabsinterne køb. Jf. endvidere nedenfor for så vidt angår bestemmelserne i den polske lovgivning vedrørende krav om registrering i sådanne tilfælde.

I — Retsforskrifterne

A — *Fællesskabsbestemmelserne*

3. I artikel 5, stk. 3, EF bestemmes, at »Fællesskabet kun [handler] i det omfang, der er nødvendigt for at nå denne traktats mål«.

4. Af første direktivs artikel 2 fremgår følgende:

»Det fælles merværdiafgiftssystem 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 merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller

tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

Det fælles merværdiafgiftssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

5. I sjette direktivs artikel 18, stk. 4, bestemmes følgende:

»Når de tilladte fradrag overstiger det skyldige afgiftsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

[…]«

6. Endelig har sjette direktivs artikel 27, stk. 1, følgende ordlyd:

»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 størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.«

B — *De nationale bestemmelser*

7. Artikel 87 i lov af 11. marts 2004 om afgift på varer og tjenesteydelser (Ustawa o podatku od towarów i usług) [5] (herefter »momsloven«), i den affattelse der finder anvendelse på sagen ved den forelæggende ret, har følgende ordlyd:

»1. Når det indgående momsbeløb i en given afregningsperiode […] er højere end det skyldige momsbeløb, har den afgiftspligtige ret til enten at nedsætte den skyldige moms for de følgende perioder med den heraf følgende difference eller til at få differencen godtgjort og indsat på en bankkonto.

2. […] [A]fgiftsdifferencen [bliver] inden 60 dage efter den afgiftspligtiges indgivelse af momsafregningen godtgjort […]

Såfremt det er nødvendigt med en yderligere prøvelse af, om refusion er berettiget, kan chefen for skattekontoret forlænge denne frist, indtil sagen til afklaring af refusionens berettigelse er afsluttet. Viser denne sag, at ovennævnte refusion er berettiget, betaler skattekontoret den afgiftspligtige det skyldige beløb tillagt renter svarende til de renter, som en afgiftspligtig skal betale ved henstand med afgiftsbetalinger eller ved opdeling af afgiften i rater.

5 — *Dziennik Ustaw* (lovtidende) nr. 54, pos. 535.

3. Hvis en afgiftsdifference, der skal refunderes, overstiger beløbet for indgående moms ved køb af varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige anser for en del af dennes afskrivningsberettigede anlægsaktiver, immaterielle anlægsaktiver og omsætningsaktiver i henhold til bestemmelserne om indkomstskat, […] øget med 22% af den afgiftspligtiges omsætning, der beskattes efter skattesatser, der er lavere end de, der fremgår af artikel 41, stk. 1, og med omsætningen af leverancer af varer eller tjenesteydelser omhandlet i artikel 86, stk. 8, punkt 1, skal den nævnte difference refunderes inden 180 dage efter indgivelsen af momsafregningen.

3a. Den i stk. 3 omhandlede omsætning omfatter omsætningen fra fakturaindbetalinger, hvorefter der i henhold til artikel 19, stk. 12, eller artikel 20, stk. 3, skal svares afgift, forudsat at der er stillet en kaution hos skattemyndighederne, hvis beløb modsvarer den afgift, der skulle betales, hvis omsætningen havde vedrørt levering af varer inden for landets grænser, indtil der kan fremvises dokumenter, der bekræfter, at der er tale om eksport af varer eller en fællesskabsintern varelevering, der er dækket af den relevante transaktion […]«

8. Momslovens artikel 97 bestemmer:

»1. De i artikel 15 nævnte afgiftspligtige, som er forpligtet til at lade sig registrere som aktive EU-afgiftspligtige, skal inden gennemførelsen af deres første levering eller køb inden for Fællesskabet i den i artikel 96 nævnte registreringsanmeldelse meddele chefen for skattekontoret, at de agter at påbegynde sådanne aktiviteter.

[…]

5. For afgiftspligtige, som påbegynder de i artikel 5 opregnede aktiviteter, såvel som for afgiftspligtige, som har påbegyndt udøvelsen af disse aktiviteter mindre end 12 måneder inden den i stk. 1 nævnte anmeldelse, og som er blevet registreret som EU-afgiftspligtige [6][7]

[…]

7. Bestemmelserne i stk. 5 finder ikke anvendelse, når den afgiftspligtige stiller sikkerhed hos en skattemyndighed i form af a) kaution, b) formuesikkerhed eller c) bankgaranti på 250 000 polske zloty (PLN), herefter »kaution«.«

6 — Herefter »nye EU-afgiftspligtige«.

7 — Artikel 87, stk. 2, andet og tredje punktum, der finder anvendelse i sager, hvor der kræves yderligere undersøgelse, skal anvendes *mutatis mutandis*.

II — De faktiske omstændigheder, sagsbehandlingen og de præjudicielle spørgsmål

9. Sagsøgeren, Alicja Sosnowska, angav i en »VAT-7«-momsangivelse for januar 2006 overskydende moms på 44782 PLN. På baggrund af bl.a. sjette direktivs artikel 18, stk. 4, anmodede hun skattemyndighederne i Świdnica om at tilbagebetale denne overskydende moms inden for en frist på 60 dage fra indgivelsen af momsafregningen.

10. Under henvisning til momslovens artikel 87, stk. 1 og 2, samt artikel 97, stk. 5 og 7, afviste skattemyndighederne i Świdnica at efterkomme dette krav. I afgørelsens begrundelse var anført, at ansøgeren ikke opfyldte betingelserne i momsloven for at få differencen i afgiften på varer og tjenesteydelser refunderet og indsat på en bankkonto inden 60 dage fra momsafregningens indgivelse, eftersom hun ikke over for skattemyndighederne havde stillet en kaution, formuesikkerhed eller bankgaranti på mindst 250 000 PLN (ca. 62 000 EUR).

11. Sagsøgeren indgav en klage over dette afslag til Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (direktøren for skatteväesenet i Wrocław, Wałbrzych-afdelingen, herefter »skattemyndighederne«), der opretholdt afgørelsen truffet af førsteinstansmyndigheden. Dernæst anlagde sagsøgeren sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny i Wrocław til prøvelse af skattemyndighedernes afgørelse.

12. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt de nationale bestemmelser er forenelige med fællesskabsretten og har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Giver artikel 5, stk. 3, [EF], sammenholdt med [første direktivs] artikel 2 […] og [sjette direktivs] artikel 18, stk. 4, en medlemsstat ret til i sin nationale [afgiftslovgivning] at fastsætte forskrifter svarende til dem, der er fastsat i [momslovens] artikel 97, stk. 5 og 7 […]?

2) Kan forskrifterne i [momslovens] artikel 97, stk. 5 og 7, […] anses for særlige foranstaltninger for at undgå visse former for svig eller unddragelser som omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 1?«

13. Den polske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg og afgivet mundtlige indlæg under retsmødet den 22. november 2007. Sagsøgeren fremsatte ikke egne argumenter, men henviste generelt til den forelæggende rets opfattelse, som hun deler.

III — Stillingtagen

A — *Det første spørgsmål*

14. Selv om den nationale domstol med sit første spørgsmål ønsker oplyst, om artikel 5, stk. 3, EF, sammenholdt med artikel 2 i det første direktiv og artikel 18, stk. 4, i sjette direktiv, giver en medlemsstat ret til i sin nationale afgiftslovgivning at fastsætte forskrifter svarende til dem, der er fastsat i momslovens artikel 97, stk. 5 og 7, mener jeg, at spørgsmålet snarere går på, om de polske bestemmelser om refusion af overskydende moms — som hovedsageligt forlænger fristen for en sådan refusion fra 60 til 180 dage for nye EU-afgiftspligtige, medmindre de stiller en kaution på 250 000 PLN — er forenelig med fællesskabsretten, navnlig med sjette direktivs artikel 18, stk. 4, i henseende til principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet.

15. Det bemærkes for det første, at sjette direktiv ikke nævner de præcise betingelser, hvorunder medlemsstaten skal foretage en refusion af overskydende moms til den afgiftspligtiges bankkonto.

16. Hertil bemærkes imidlertid, at medlemsstaterne, når de udøver de beføjelser, der følger af fællesskabsdirektiver, skal overholde de almindelige principper i Fællesskabets retsorden, såsom proportionalitetsprincippet. Desuden skal der ved fortolkningen og anvendelsen af sjette direktiv tages hensyn til det underliggende princip om afgiftsneutralitet.

17. Det bemærkes i den forbindelse, at Domstolen ganske vist har fastslået, at medlemsstaterne har et vist råderum med hensyn til at fastsætte bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms, da tilbagebetaling af overskydende moms er et af de grundlæggende forhold, der sikrer gennemførelsen af princippet om det fælles merværdiafgiftssystems afgiftsneutralitet. De af medlemsstaterne fastsatte bestemmelser kan imidlertid ikke udformes således, at de krænker dette princip ved at lade den afgiftspligtige helt eller delvist betale momsen [8].

18. Domstolen har fastslået, at de bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms, som fastsættes af medlemsstaterne, skal gøre det muligt for den afgiftspligtige på passende betingelser at få dækket hele kravet på overskydende moms. Dette indebærer, at tilbagebetalingen skal ske inden for en rimelig frist og i form af kontant betaling eller lignende. Under alle omstændigheder må den fastsatte tilbagebetalingsform ikke indebære en økonomisk risiko for den afgiftspligtige [9].

8 — Jf. dom af 25.10.2001, sag C-78/00, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 8195, præmis 32 og 33.

9 — Ibidem, præmis 34.

19. Det skal bemærkes, at den polske regering gør gældende, at de pågældende nationale foranstaltninger er nødvendige for at undgå afgiftssvig og -unddragelse. I den forbindelse er jeg fuldt ud klar over, at bekæmpelse af afgiftssvig og -unddragelse udgør et berettiget mål [10]. Medlemsstaterne har bestemt en berettiget interesse i at træffe de nødvendige foranstaltninger til at beskytte deres økonomiske interesser, og Domstolen har fastslået, at »bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug [er] et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv« [11].

20. Ikke desto mindre fremgår det af Domstolens faste praksis, at i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet skal medlemsstaterne således anvende midler, som — idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med den nationale lovgivning — gør det mindste indgreb i de af den pågældende fællesskabslovgivning opstillede formål og principper. Selv om de bestemmelser medlemsstaterne har vedtaget tjener et legitimt mål, nemlig at sikre statskassens rettigheder så effektivt som muligt, må de ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål. De må derfor ikke anvendes således, at de systematisk undergraver retten til at fratrække indgående moms, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved fællesskabslovgivningen på området [12].

21. Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt de pågældende nationale bestemmelser om refusion af overskydende moms i den foreliggende sag er i overensstemmelse med disse krav, skal det først bemærkes, at de afgiftspligtiges ret til fuldt ud at få udbetalt den overskydende moms ikke som sådan drages i tvivl. Endvidere kunne en sådan tilbagebetaling, i sagen for den nationale ret, ligeledes ske ved at overføre den overskydende moms til næste regnskabsperiode [13]. Genstanden i den foreliggende sag er således den procedure, der gælder for retten til tilbagebetaling.

22. I henhold til momslovens artikel 87, stk. 3 og 3a), skal overskydende moms indbetales på den afgiftspligtiges bankkonto inden 60 dage. Som ny EU-afgiftspligtig har sagsøgeren ret til at få sin overskydende afgift tilbagebetalt inden 180 dage. Forudsat at der er stillet en kaution på 250 000 PLN hos skat-

10 — Jf. i denne retning generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse fremsat i forbindelse med dom af 18.12.1997 i de forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Molenheide m.fl., Sml. I, s. 7281, punkt 37-39.

11 — Jf. dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis, af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 54, og af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337, præmis 76. Jf. ligeledes generaladvokat Cosmas' forslag til afgørelse fremsat i forbindelse med dom af 19.9.2000 i de forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanof, Sml. I, s. 7013, punkt 70 og 72, dommen i sagen Molenheide m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 47, og generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse fremsat i forbindelse med dom af 12.1.2006 i de forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, punkt 43.

12 — Jf. dommen i sagen Molenheide m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 46 og 47. Jf. ligeledes som eksempel, vedrørende artikel 22, stk. 8, i sjette direktiv, dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 92 og den deri nævnte retspraksis. Hvad angår bekæmpelse af svig, jf. dom af 27.9.2007, sag C-146/05, Albert Collée, endnu ikke offentliggjort i Samling af Afgørelser, præmis 26, og generaladvokat Cosmas' forslag til afgørelse i sag C-361/96, Société générale des grandes sources, Sml. 1998 I, s. 3495, punkt 14.

13 — I den foreliggende sag anmodede sagsøgeren, i overensstemmelse med polsk ret, om, at den overskydende moms blev tilbagebetalt på hendes bankkonto (en såkaldt direkte tilbagebetaling). Den anden mulighed, der består i at overføre den overskydende moms til den efterfølgende regnskabsperiode, kaldes indirekte tilbagebetaling.

temyndighederne, kan den sidstnævnte frist imidlertid forkortes til 60 dage [14].

23. I modsætning til sagens parter mener jeg ikke, at det er af afgørende betydning, hvilken af de to frister for refusion af moms — dvs. henholdsvis 60 og 180 dage — der skal anses for at være den »grundlæggende« frist. Efter min opfattelse er det snarere den pågældende polske lovgivning i sin helhed, der bør vurderes, henset navnlig til (forlængelsen af) den frist, der gælder for nye EU-afgiftspligtige.

24. Den pågældende lovgivning er efter min opfattelse ikke forenelig med de ovennævnte krav, der gælder for refusion af overskydende moms.

25. Det skal for det første bemærkes, at hvad angår alle nye EU-afgiftspligtige forlænges fristen på 60 dage (automatisk) til 180 dage, medmindre de stiller en kaution i forhold til skattemyndighederne. De pågældende nationale foranstaltninger foreskriver således en 180-dagesfrist på en generel og ufravigelig måde uden at sondre i relation til denne periode mellem de forskellige grupper af afgiftspligtige, der omfattes af det »undersystem«, der gælder for nye EU-afgiftspligtige. Det forudsættes således helt generelt og uden objektivt grundlag, at disse afgiftspligtiges virksomhed vil kunne skade statskassens interesser [15].

26. For det andet er jeg enig med den forelæggende ret i, at fristen på 180 dage — under hvilken den afgiftspligtiges ret til at fratrække moms de facto suspenderes — må anses for urimelig, henset til at den er: a) 6 gange så lang som den gældende momsafregningsperiode (1 måned) og b) 3 gange så lang som fristen for at behandle særligt komplicerede sager (2 måneder) [16]. Størrelsen af den kaution, der skal sikre statskassens interesser, er ca. 62 000 EUR, hvilket er 100 gange større end en gennemsnitlig månedsindtægt i polsk økonomi.

27. Det bemærkes endvidere, at i den situation, hvor en ny EU-afgiftspligtig skal stille en kaution for at drage fordel af 60-dagesfristen, er den pågældende erhvervsdrivende først

14 — At stille kaution er ikke en betingelse for at opnå refusion af overskydende moms. Det er snarere en betingelse for de, der ønsker, at fristen skal være kortere end 180 dage. Efter en 12-månedersperiode, i hvilken den afgiftspligtige har indgivet en selvangivelse og rettidigt har betalt alle afgifter, herunder indkomstskat, kan den afgiftspligtige anmode om udbetaling eller tilbagebetaling af kautionen.

15 — Som den forelæggende ret med føje påpeger, synes en ordning, hvorefter alle EU-afgiftspligtige (i løbet af de første 12 måneder) henregnes til den gruppe af personer, hvis virksomhed indebærer risici for statskassens interesser, ved at lade 180-dagesfristen gælde for dem, at være kendetegnet af en noget vidtgående automatisme, da de pågældende nationale bestemmelser ikke forudsætter en prøvelse af, om disse afgiftspligtige rent faktisk kan skade statskassens interesser. Hvis dette kunne fastslås, ville det være berettiget at straffe eller give sådanne »tvivlsomme« afgiftspligtige en mindre gunstig behandling, og dette ikke kun over for personer, der har drevet afgiftspligtig virksomhed i mere end 12 måneder at regne fra registreringen, men ligeledes over for personer, som det første år af deres virksomhedsdrift har afregnet moms forskriftsmæssigt.

16 — Som fastslået i den polske skattelov. Den nationale ret henviser til artikel 139, stk. 1, i lov om skatteforordningen (Ustawa Ordynacja Podatkowa) af 29.8.1997.

ved at opbygge sin forretning, hvilket erfaringsmæssigt er forbundet med betydelige investeringsudgifter, og ofte har virksomheden endnu ikke nået et betydeligt omfang. Derfor kan både det at vente 180 dage på refusion af overskydende moms og/eller den manglende mulighed for at råde over 250 000 PLN få en betydelig indflydelse på den afgiftspligtiges økonomiske resultat [17]. Endvidere vil en større polsk virksomhed synes at kunne få adgang til fællesskabsmarkedet langt lettere end en lille polsk erhvervsdrivende (et sådant beløb kan for sidstnævnte endda udgøre en uoverstigelig hindring).

28. At kræve en kaution på 250 000 PLN eller alternativt først få refusion af overskydende moms efter 180 dage kan bestemt i praksis udgøre en hindring for små og mellemstore virksomheder, der ønsker at drive virksomhed i fællesmarkedet. Under alle omstændigheder er jeg enig med Kommissionen i, at et automatisk krav om et fast beløb på 250 000 PLN [18] i forhold til alle nye EU-afgiftspligtige som betingelse for, at de kan drage fordel af 60-dagesfristen, generelt set synes at gå videre, end hvad der er nødvendigt for at forebygge svig og beskytte statskassens interesser.

29. Hvad angår argumentet om, at fristen på 180 dage (eller alternativt at der stilles en kaution) er nødvendig for at efterprøve transaktioner inden for Fællesskabet [19], har den polske regering for det første ikke i tilstrækkelig grad forklaret, hvorfor den uden undtagelse skal bruge 180 dage. Selv om, som regeringen hævder, den tid det tog andre medlemsstater at besvare de polske myndigheder i 60% af tilfældene oversteg 3 måneder, følger det ikke automatisk heraf, at 180 dage (dvs. 6 måneder) er den mindst byrdefulde frist, der kan pålægges for at forebygge svig og afgiftsunddragelse.

30. Det bør erindres, at medlemsstatens myndigheder har adgang til de EU-instrumenter vedrørende samarbejde og administrativ bistand, der er vedtaget med henblik på en korrekt momsansættelse, bekæmpelse af momssvig og afgiftsunddragelse, såsom foranstaltningerne i Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 [20] og Kommissionens forordning (EF) nr. 1925/2004 [21].

31. Idet jeg anvender det argument, som generaladvokaten fremførte i sagen N. analogt, er jeg endvidere enig i, at selv om de forskellige samarbejdsinstrumenter, der er til rådighed for medlemsstaterne, måske ikke

17 — Da det er åbenlyst, at et sådant beløb utvivlsomt udgør en økonomisk byrde.

18 — Da skattemyndighederne ikke har mulighed for at tilpasse størrelsen af kautionen i hvert enkelt tilfælde.

19 — Den polske regering gør gældende, at fristen på 180 dage er nødvendig henset til behovet for at kontrollere transaktioner inden for Fællesskabet, bl.a. i forbindelse med VIES (VAT Information Exchange)-systemet, der ifølge denne er tidskrævende.

20 — Rådets forordning af 7.10.2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 (EUT L 264, s. 1).

21 — Kommissionens forordning af 29.10.2004 om gennemførelsesbestemmelser til visse bestemmelser i Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 (EUT L 331, s. 13). Jf. i denne retning dom af 28.6.2007, sag C-73/06, Planzer Luxembourg, Sml. I, s. 5655, præmis 48.

altid i praksis fungerer hurtigt og tilfredsstillende, bør medlemsstaterne ikke kunne påberåbe sig mangler i samarbejdet mellem deres skattemyndigheder med henblik på at begrunde en restriktion af et så grundlæggende princip i det almindelige momssystem, som retten til fradrag udgør [22].

32. Det vigtigste synes under alle omstændigheder at være, at behovet for tilstrækkelig tid til kontrol allerede tilgodeses ved bestemmelserne i momslovens artikel 87, stk. 2 og 3, og artikel 97, stk. 5 [23]. Den polske regerings argument for en frist på 180 dage (eller alternativt kravet om kaution) synes derfor ikke videre overbevisende.

33. Selv om der i princippet intet er til hinder for, at medlemsstaterne kan træffe kontrolforanstaltninger, som skal sikre sandfærdigheden af tilsyneladende overskydende moms på grundlag af oplysningerne i den underliggende angivelse fra den afgiftspligtige person, er de pågældende nationale bestemmelser efter min opfattelse uforholdsmæssige, idet de pålægger nye EU-afgiftspligtige en særlig tung byrde. Bestemmelserne giver ikke disse afgiftspligtige mulighed for at få dækket hele fordringen på rimelige vilkår og navnlig inden for en rimelig tidsfrist.

34. Efter min opfattelse bør medlemsstaterne ikke kunne sikre sig selv mod svig og afgiftsunddragelse ved at lade alle eller blot nogle af de nye EU-afgiftspligtige bære afgiftsbyrden. Hvis tidsfristerne er for lange, bevirker det, at de afgiftspligtige bærer afgiftsbyrden, i det mindste delvist, hvilket bringer neutraliteten i ordningen i fare. Det bør snarere være staten, der bærer: a) ansvaret for administrationen af sit afgiftssystem, herunder bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelse, samt b) de dertilhørende risici.

35. Det skal tilføjes, at »uden at Domstolen skal udtale sig om muligheden for at anvende andre midler til bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelse« [24], må der bestemt være mindre byrdefulde og restriktive måder at sikre sådanne interesser for statskassen på. F.eks. burde det være muligt at sikre, at kautionen står i forhold til den overskydende moms, der skal tilbagebetales [25], eller at den afhænger af den afgiftspligtige virksomheds

22 — Også selv om generaladvokat Kokott bruger dette argument i henseende til restriktioner af grundlæggende friheder, jf. forslag til afgørelse fremsat den 30.3.2006, sag C-470/04, N., Sml. 2006 I, s. 7409, punkt 114.

23 — Nemlig når grunden til refusion kræver en yderligere undersøgelse. Der fastlægges ingen tidsfrister for en sådan forlængelse. Når refusionen er definitivt fastslået, skal skattemyndighederne betale beløbet til den afgiftspligtige plus påløbne renter.

24 — Jf. dommen i sagen Ampafrance og Sanofi, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 62.

25 — Hvilket oprindeligt synes at have været tilfældet for så vidt angår kautionen i et forholdsvist nyligt ændringsforslag til den polske lov om afgift på varer og tjenesteydelser. Sådanne betragtninger (at kautionen skal stå i forhold til den overskydende afgift) bliver aktuelt, ikke mindst fordi beløbet for kautionen (som den er på nuværende tidspunkt) ikke på nogen måde svarer til den egentlige risiko for statskassen i forhold til en ny EU-afgiftspligtig. Jf. f.eks. dom af 12.7.2001, sag C-262/99, Louloudakis, Sml. I, s. 5547, præmis 69. Det skal tilføjes, at på nuværende tidspunkt kræves en kaution på 250 000 PLN selv i tilfælde af en fælleskabsintern levering af en helt ubetydelig værdi. Som en sidebemærkning kan nævnes, at i den foreliggende sag er størrelsen af kautionen 4 gange så stor som den overskydende moms, der skal tilbagebetales til sagsøgeren.

størrelse og/eller betalingsevne, hvilket antageligt fremgår af momsangivelsen. Alternativt kunne der anvendes visse tærskler.

36. Afslutningsvis bemærkes, at sjette direktivs artikel 18, stk. 4, i princippet er til hinder for nationale foranstaltninger som dem, der er genstand for hovedsagen, der er uforholdsmæssige og som sådan hindrer gennemførelsen af grundlæggende principper i det fælles merværdiafgiftssystem, navnlig fradragsretten.

37. I lyset af ovenstående betragtninger tilkommer det den nationale domstol at bedømme og efterprøve — under hensyn til alle relevante omstændigheder i den for den verserende sag — om de pågældende nationale foranstaltninger er forenelige med princip-perne om neutralitet og proportionalitet, idet den skal undlade at anvende enhver modstridende bestemmelse i national ret [26].

26 — Jf. spørgsmålet om undladelse dom af 18.12.2007, sag C-357/06, Frigerio Luigi og C., Sml. I, s. 12311, præmis 28, der henviser til dom af 4.2.1988 i sag C-157/86, Murphy m.fl., Sml. s. 673, præmis 11, og af 11.1.2007, sag C-208/05, ITC, Sml. I, s. 181, præmis 68 og 69.

B — *Det andet spørgsmål*

38. Med det andet spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om de pågældende nationale foranstaltninger ikke desto mindre kan anses for at udgøre særlige foranstaltninger for at undgå visse former for svig eller afgiftsunddragelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 1.

39. Efter min opfattelse kan det andet spørgsmål besvares kort. Uanset om de pågældende nationale foranstaltninger rent faktisk udgør sådanne særlige foranstaltninger eller ej, kan de ikke anses for sådanne, ganske enkelt fordi — som det fremgår af sagsakterne for Domstolen og indirekte af den polske regerings argumenter [27] — Den Polske Republik ikke har benyttet sig af den formelle procedure, der udtrykkeligt er foreskrevet i sjette direktivs artikel 27, og ikke har opnået den tilladelse, der henvises til i artikel 27, stk. 1 [28].

27 — Regeringen gør gældende, at de pågældende foranstaltninger ikke kan anses for »særlige foranstaltninger« i den i artikel 27, stk. 1, i sjette direktiv omhandlede betydning, da sidstnævnte ikke omhandler spørgsmål om frister og procedurer i forbindelse med refusion af overskydende moms. Sådanne spørgsmål hører under medlemsstaternes beføjelse.

28 — Jf. dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 22, forslag til afgørelse fra generaladvokat Slynn fremsat i forbindelse med dom af 14.7.1988 i de forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme og EGI, Sml. s. 4517, dom af 13.2.1985, sag 5/84, Direct Cosmetics, Sml. s. 617, præmis 37, og af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 33-35. Jf. ligeledes dom af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861.

IV — Forslag til afgørelse

40. Jeg er derfor af den opfattelse, at Domstolen skal besvare de af Wojewódzki Sąd Administracyjny i Wrocław forelagte spørgsmål således:

»1) Artikel 18, stk. 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag er i princippet til hinder for nationale foranstaltninger som dem, der er genstand for hovedsagen, der er uforholdsmæssige og som sådan skader gennemførelsen af grundlæggende principper i det fælles merværdiafgiftssystem, navnlig fradragsretten.

2) Bestemmelser i nationale foranstaltninger som dem, der er genstand for hovedsagen, kan ikke anses for at udgøre særlige foranstaltninger for at hindre visse former for svig og afgiftsunddragelse i den i artikel 27, stk. 1, i direktiv 77/388 omhandlede betydning, når den formelle procedure, der udtrykkeligt er foreskrevet i artikel 27 i direktiv 77/388, ikke er fulgt.«