CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. MAZÁK
van 26 februari 2008 [1]

1. Het onderhavige verzoek van de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu [administratieve rechtbank van de wojewodschap Wrocław (Polen)] om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 5, derde alinea, EG junctis artikel 2 van de Eerste btw-richtlijn [2] en de artikelen 18, lid 4, en 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn. [3]

2. De verwijzende rechter betwijfelt met name of de Poolse wettelijke regeling waarin een termijn wordt gesteld voor de teruggaaf van de voorbelasting die de verschuldigde belasting te boven gaat (hierna: „btw-overschot"), op de bankrekening van een EU btw-plichtige [4] gedurende de eerste 12 maanden na zijn registratie, en waarin de voorwaarden voor verkorting van deze termijn zijn vastgesteld, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 71, blz. 1301) (hierna: „Eerste richtlijn").

3 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1) (hierna: „Zesde richtlijn").

4 — Dit is een btw-plichtige die aan zijn belastingdienst heeft gemeld dat hij van plan is zijn eerste intracommunautaire levering van goederen of diensten of zijn eerste intracommunautaire verwerving te verrichten. Zie infra betreffende de Poolse wettelijke regeling met betrekking tot het vereiste van registratie in dat geval.

I — Rechtskader

A — *Gemeenschapsrecht*

3. Artikel 5, derde alinea, EG bepaalt dat „[h]et optreden van de Gemeenschap […] niet verder [gaat] dan wat nodig is om de doelstellingen van het Verdrag te verwezenlijken".

4. Artikel 2 van de Eerste richtlijn bepaalt:

„Het gemeenschappelijk stelsel van [btw] berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de [btw], berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het

bedrag van de [btw] waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijk stelsel van [btw] wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase."

5. Artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

[…]"

6. Ten slotte luidt artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn als volgt:

„De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik."

B — *Nationaal recht*

7. Artikel 87 van de Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004[5], zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „btw-wet"), bepaalt:

„1. Wanneer het […] bedrag van de aftrekbare voorbelasting in een bepaalde aangifteperiode hoger is dan de verschuldigde belasting, heeft de belastingplichtige het recht de voor de daaropvolgende aangifteperioden verschuldigde belasting te verminderen met dat verschil of het recht van teruggaaf van dat verschil op zijn bankrekening.

2. […] wordt het belastingverschil binnen 60 dagen nadat de belastingplichtige de btw-aangifte heeft ingediend, teruggestort […].

Wanneer voor de geldigheid van de teruggaaf een bijkomend onderzoek nodig is, kan het hoofd van de belastingdienst die termijn verlengen totdat de verduidelijkingsprocedure is beëindigd. Indien na deze procedure blijkt dat de in de voorgaande zin bedoelde terugbetaling juist is, betaalt de belastingdienst aan de belastingplichtige het verschuldigde bedrag uit samen met de rente ten belope van de rente die bij uitstel van betaling of betaling in termijnen van toepassing zou zijn.

5 — *Dziennik Ustaw* (Staatsblad) nr. 54, rubriek 535.

3. Wanneer het terug te geven verschil in btw groter is dan de voorbelasting over de verwerving van goederen of diensten die een belastingplichtige overeenkomstig de bepalingen inzake de inkomstenbelastingen boekt onder zijn af te schrijven vaste activa alsmede immateriële en wettelijke activa, […] vermeerderd met 22 % van het omzetcijfer van de belastingplichtige dat wordt belast tegen lagere tarieven dan die genoemd in artikel 41, lid 1, en met het omzetcijfer dat is behaald uit de levering van goederen of de verrichting van diensten als bedoeld in artikel 86, lid 8, punt 1, wordt dat verschil teruggegeven binnen 180 dagen na indiening van de btw-aangifte.

3a. Het in lid 3 bedoelde omzetcijfer omvat het omzetcijfer behaald uit de ontvangst van handelsschulden waarover belasting is verschuldigd overeenkomstig de artikelen 19, lid 12, en 20, lid 3, op voorwaarde dat bij de belastingdiensten een zekerheid wordt gesteld voor een bedrag dat overeenstemt met het bedrag van de belasting die verschuldigd zou zijn wanneer het omzetcijfer was behaald uit een levering van goederen op het grondgebied van de staat tot aan de indiening van een document ter bevestiging van een export van goederen of een intracommunautaire levering van goederen waarop deze handelsschuld betrekking heeft. […]"

8. Artikel 97 van de btw-wet bepaalt:

„1. Vóór de eerste intracommunautaire levering of verwerving moet de in artikel 15 bedoelde belastingplichtige die zich als actieve btw-plichtige dient te registreren, het hoofd van de belastingdienst in kennis stellen van zijn voornemen om deze activiteiten te verrichten door de in artikel 96 bedoelde registratieaanvraag in te dienen.

[…]

5. Voor belastingplichtigen die met de uitoefening van de in artikel 5 bedoelde activiteiten zijn begonnen, en voor belastingplichtigen die met de uitoefening van deze activiteiten zijn begonnen minder dan 12 maanden vóór indiening van de in lid 1 bedoelde aanvraag en die als EU btw-plichtigen[6] zijn geregistreerd, wordt de in artikel 87, leden 2, 4 tot en met 6 bedoelde termijn voor teruggaaf van het btw-verschil verlengd tot 180 dagen.[7]

[…]

7. Lid 5 is niet van toepassing indien de btw-plichtige bij de belastingdienst een zekerheid stelt in de vorm van (i) een geldelijke zekerheid, (ii) een vermogenszekerheid of (iii) een bankgarantie voor het bedrag van 250 000 PLN (hierna:‚zekerheid')."

6 — Hierna: „nieuwe EU btw-plichtigen".

7 — De tweede en derde volzin van artikel 87, lid 2, die gelden wanneer een bijkomend onderzoek nodig is, zijn mutatis mutandis van toepassing.

II — Feiten, procedure en prejudiciële vragen

9. In een „VAT 7”-aangifte voor januari 2006 heeft verzoekster (A. Sosnowska) aangifte gedaan van een btw-overschot van 44 782 PLN. Met een beroep op onder meer artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn heeft zij de belastingdienst te Świdnica verzocht om terugstorting van dat btw-overschot binnen 60 dagen na indiening van de aangifte.

10. De belastingdienst te Świdnica weigerde echter op grond van de artikelen 87, leden 1 en 2, en 97, leden 5 en 7, van de btw-wet, om reden dat verzoekster niet voldeed aan de voorwaarden van de btw-wet voor terugstorting van het btw-verschil op een bankrekening binnen 60 dagen, doordat zij bij de belastingdienst geen geldelijke zekerheid, vermogenszekerheid of bankgarantie had gesteld voor een bedrag van 250 000 PLN (ongeveer 62 000 EUR).

11. Verzoekster heeft tegen deze beslissing administratief beroep ingesteld bij de Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (directeur van de belastingdienst te Wrocław, afdeling Walbrzych; hierna: „belastingdienst”), die de door de autoriteiten in eerste aanleg genomen beslissing bevestigde. Daarop heeft verzoekster tegen de beslissing van de belastingdienst beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny te Wrocław.

12. De verwijzende rechter betwijfelt of de relevante nationale bepalingen verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht. Daarom heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de hierna volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Geeft [artikel 5, derde alinea,] EG, junctis artikel 2 van [de Eerste richtlijn] en artikel 18, lid 4, van [de Zesde richtlijn], een lidstaat het recht in de nationale regeling inzake de [btw] de regels als neergelegd in artikel 97, leden 5 en 7, van de [btw-wet] op te nemen?

2) Behoren de regels als neergelegd in artikel 97, leden 5 en 7, van de [btw-wet] tot de bijzondere maatregelen tot voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn?”

13. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend, en mondelinge opmerkingen zijn gemaakt ter terechtzitting van 22 november 2007, door de Poolse regering en door de Commissie. Verzoekster heeft geen eigen argumenten aangevoerd, doch in het algemeen verwezen naar het standpunt van de verwijzende rechter in het verzoek om een prejudiciële beslissing, waarbij zij zich aansluit.

III — Bespreking

A — *Eerste vraag*

14. Hoewel de nationale rechter met zijn eerste vraag wenst te vernemen of artikel 5, derde alinea, EG, junctis artikel 2 van de Eerste richtlijn en artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn, een lidstaat het recht geeft om in zijn nationale btw-regeling regels op te nemen als die bedoeld in artikel 97, leden 5 en 7, van de btw-wet, maak ik uit zijn vraag op dat hij in wezen wenst te vernemen of de Poolse regeling inzake teruggaaf van een btw-overschot — waarbij in wezen de termijn voor teruggaaf van 60 tot 180 dagen wordt verlengd voor nieuwe EU btw-plichtigen tenzij zij zekerheid stellen voor een bedrag van 250 000 PLN — verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, inzonderheid met artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn, wanneer zij wordt getoetst aan het beginsel van fiscale neutraliteit en aan het evenredigheidsbeginsel.

15. Om te beginnen wens ik erop te wijzen dat in de Zesde richtlijn niet wordt gepreciseerd onder welke specifieke voorwaarden de lidstaten een btw-overschot op de rekening van een btw-plichtige moeten terugstorten.

16. In elk geval moeten de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden evenwel rekening houden met de algemene rechtsbeginselen die van de communautaire rechtsorde deel uitmaken, zoals het evenredigheidsbeginsel. Bovendien moet bij de uitlegging en de toepassing van de Zesde richtlijn het daaraan ten grondslag liggende beginsel van fiscale neutraliteit worden geëerbiedigd.

17. Hoewel de lidstaten bij de vaststelling van de regeling voor de teruggaaf van het btw-overschot volgens de rechtspraak van het Hof een zekere bewegingsvrijheid hebben, mag de door de lidstaten vastgestelde regeling het beginsel van de neutraliteit van het gemeenschappelijke stelsel van btw niet schenden door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen, daar de teruggaaf van het btw-overschot een van de fundamentele elementen is die de toepassing van dat beginsel verzekeren. [8]

18. Het Hof heeft geoordeeld dat de door een lidstaat vastgestelde regeling voor de teruggaaf van het btw-overschot de belastingplichtige in staat moet stellen, op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen. Dat betekent dat de teruggaaf binnen een redelijke termijn moet geschieden door een betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze. In elk geval mag de wijze van teruggaaf voor de belastingplichtige geen enkel financieel risico meebrengen. [9]

8 — Zie arrest Hof van 25 oktober 2001, Commissie/Italië (C-78/00, Jurispr. blz. I-8195, punten 32 en 33).

9 — Ibidem, punt 34.

19. In casu stelt de Poolse regering dat de betrokken nationale maatregelen noodzakelijk zijn om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Mijns inziens is de strijd tegen belastingfraude en -ontwijking een oprecht streefdoel. [10] De lidstaten hebben er immers rechtmatig belang bij, passende maatregelen te nemen om hun financiële belangen te beschermen en het Hof heeft geoordeeld dat „[d]e bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik […] een doel [is] dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd”. [11]

20. Niettemin blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de lidstaten in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken gemeenschapsregeling zo min mogelijk aantasten. Hoewel de lidstaten het recht hebben om met de door hen genomen maatregelen de rechten van de schatkist zo doeltreffend mogelijk te vrijwaren, mogen zij bijgevolg daarbij niet verder gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is. Deze maatregelen mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. [12]

21. Aangaande de vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen inzake de terugstorting van het btw-overschot aan deze vereisten voldoen, zij allereerst opgemerkt dat het recht van de btw-plichtigen om het gehele btw-overschot te innen niet per se ter discussie staat. Bovendien was in het hoofdgeding gehele inning ook mogelijk door het btw-overschot over te dragen naar de volgende aangifteperiode. [13] Bijgevolg zijn in casu de procedures betreffende het recht van terugbetaling in het geding.

22. Behoudens in de gevallen bedoeld in artikel 87, leden 3 en 3a, van de btw-wet moet het btw-overschot op de rekening van de btw-plichtige worden teruggestort binnen 60 dagen. Verzoekster, die een nieuwe EU btw-plichtige is, heeft recht op terugbetaling van haar btw-overschot binnen 180 dagen. Deze termijn kan echter worden verkort tot

10 — Zie in dit verband de conclusie van advocaat-generaal Fennelly bij arrest Hof van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punten 37-39).

11 — Zie arresten Hof van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 71 en de aldaar aangehaalde rechtspraak); 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 54), en 29 april 2004, Leusden en Holin Group (C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 76). Zie eveneens de conclusie van advocaat-generaal Cosmas bij arrest Hof van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi (C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013, punten 70 en 72); arrest Molenheide e.a., aangehaald in voetnoot 10, punt 47, en de conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro bij arrest Hof van 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 43).

12 — Zie arrest Molenheide e.a., aangehaald in voetnoot 10, punten 46 en 47. Zie ook, bijvoorbeeld, inzake artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, arrest Halifax e.a., aangehaald in voetnoot 11, punt 92 en de aldaar aangehaalde rechtspraak. Inzake de voorkoming van fraude, zie arrest Hof van 27 september 2007, Collée (C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punt 26), en de conclusie van advocaat-generaal Cosmas bij arrest Hof van 11 juni 1998, Société générale des grandes sources (C-361/96, Jurispr. blz. I-3495, punt 14).

13 — In het hoofdgeding heeft verzoekster overeenkomstig de Poolse wet verzocht om terugstorting van het btw-overschot op haar bankrekening (de zogenoemde rechtstreekse terugbetaling). De andere mogelijkheid, waarbij het btw-overschot wordt overgedragen naar de volgende aangifteperiode, wordt de indirecte terugbetaling genoemd.

60 dagen op voorwaarde dat een zekerheid van 250 000 PLN is gesteld. [14]

23. Anders dan de partijen lijken te suggereren, dien ik erop te wijzen dat het in deze context niet van doorslaggevend belang is welke termijn voor teruggaaf van een btw-overschot — 60 of 180 dagen — moet worden beschouwd als de „basistermijn". Mijns inziens dient eerder de betrokken Poolse wettelijke regeling in haar geheel te worden getoetst, waarbij bijzondere aandacht moet worden besteed aan de (verlengde) termijn die geldt voor nieuwe EU btw-plichtigen.

24. Ik ben van mening dat de betrokken wettelijke regeling niet voldoet aan de hierboven uiteengezette vereisten inzake terugbetaling van een btw-overschot.

25. Ten eerste wordt voor alle nieuwe EU btw-plichtigen de termijn van 60 dagen (automatisch) verlengd tot 180 dagen tenzij zij bij de belastingautoriteiten een zekerheid stellen. Op grond van de betrokken nationale maatregelen wordt de termijn van 180 dagen dus radicaal en onveranderlijk opgelegd zonder enige differentiatie, wat deze termijn betreft, tussen de verschillende categorieën van btw-plichtigen binnen het „subsysteem" van nieuwe EU btw-plichtigen. Er wordt dus op algemene wijze en zonder enige objectieve basis verondersteld dat de activiteit van deze btw-plichtigen ertoe kan strekken, de belangen van de schatkist te schaden. [15]

26. Ten tweede stel ik mij op het standpunt van de verwijzende rechter dat, aangezien de termijn van 180 dagen — gedurende welke de uitoefening van het recht van een btw-plichtige op aftrek van de btw de facto wordt geschorst — (i) zesmaal langer is dan de voor de btw toepasselijke aangifteperiode (één maand) en (ii) driemaal langer dan de basistermijn om bijzonder ingewikkelde gevallen te behandelen (twee maanden) [16], deze termijn bijgevolg als onredelijk kan worden beschouwd. De zekerheid die moet worden gesteld om de belangen van de schatkist veilig te stellen, bedraagt ongeveer 62 000 EUR, hetgeen het honderdvoudige is van het gemiddelde maandelijkse inkomen in het Poolse bedrijfsleven.

27. Aangaande de omstandigheden waarin een nieuwe EU btw-plichtige een dergelijke zekerheid moet stellen om voor de termijn van 60 dagen in aanmerking te komen, is

14 — Zekerheidstelling is geen voorwaarde voor teruggaaf van een btw-overschot. Het is veeleer een voorwaarde voor btw-plichtigen die een kortere termijn dan 180 dagen willen verkrijgen. Een btw-plichtige kan 12 maanden na indiening van een belastingaangifte en na tijdige betaling van alle belastingen, daaronder begrepen de inkomstenbelastingen voor natuurlijke personen, verzoeken om vrijstelling of terugbetaling van de zekerheid.

15 — Zoals de verwijzende rechter terecht opmerkt, is een regeling waarbij de termijn van 180 dagen (gedurende hun eerste 12 maanden) wordt toegepast op alle EU btw-plichtigen binnen de categorie van personen wier activiteiten een bedreiging betekenen voor de belangen van de schatkist, een te vergaand automatisme, aangezien de relevante nationale voorschriften geen rekening houden met de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om objectief te kunnen vaststellen dat de activiteiten van deze btw-plichtigen ertoe kunnen strekken, de schatkist te benadelen. Deze vaststelling zou rechtvaardigen dat „oneerlijke" btw-plichtigen worden gestraft en ongunstiger worden behandeld niet alleen ten opzichte van personen die gedurende meer dan 12 maanden vanaf registratie aan de btw onderworpen activiteiten uitoefenen, maar ook ten aanzien van personen die gedurende het eerste jaar van hun werkzaamheid de btw naar behoren betalen.

16 — Zoals bepaald in het Poolse belastingwetboek. De nationale rechter verwijst naar artikel 139, lid 1, van de Ustawa Ordynacja Podatkowa (wet houdende het belastingwetboek) van 29 augustus 1997.

het bovendien zo dat een ondernemer in dat stadium zijn economische activiteiten pas heeft opgestart, waarmee — zoals uit de praktijk blijkt — aanzienlijke investeringskosten gemoeid zijn, en vaak is hij nog niet op grote schaal actief. Dat een btw-plichtige 180 dagen moet wachten om teruggaaf van een btw-overschot te krijgen en/of niet in staat is om over 250 000 PLN te beschikken, kan een merkelijke invloed hebben op zijn financiële resultaten. [17] Bovendien heeft een groter Pools bedrijf gemakkelijker toegang tot de gemeenschapsmarkt dan een kleine Poolse ondernemer (voor wie dit bedrag zelfs een onoverkomelijke hindernis kan vormen).

28. Het vereiste dat een zekerheid van 250 000 PLN wordt gesteld en het alternatief dat teruggaaf van een btw-overschot pas na 180 dagen wordt ontvangen, kunnen in de praktijk inderdaad een belemmering vormen voor kleine en middelgrote ondernemingen die op de gemeenschapsmarkt actief willen zijn. In elk geval ben ik het eens met de Commissie dat wanneer automatisch van alle nieuwe EU btw-plichtige een forfaitair bedrag van 250 000 PLN [18] wordt verlangd om in aanmerking te komen voor de termijn van 60 dagen, dit in het algemeen verder gaat dan wat nodig is om fraude te voorkomen en de belangen van de schatkist te beschermen.

29. Aangaande het argument dat een termijn van 180 dagen (of een alternatieve zekerheidstelling) noodzakelijk is om intracommunautaire verrichtingen te controleren [19], heeft, allereerst, de Poolse regering niet op concludente wijze verklaard waarom 180 dagen in de regel nodig zijn. Ook al is — zoals de Poolse regering stelt — de termijn die andere lidstaten nodig hebben om de Poolse autoriteiten van antwoord te dienen, in 60 % van de gevallen langer dan drie maanden, dit impliceert daarom nog niet dat een termijn van 180 dagen (of zes volledige maanden) de minst bezwarende termijn is om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen.

30. De autoriteiten van de lidstaten beschikken over de communautaire instrumenten van administratieve samenwerking en bijstand die zijn ingevoerd met het oog op de juiste vaststelling van de btw en de bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking op dit gebied, zoals de maatregelen welke zijn neergelegd in verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad [20] en in verordening (EG) nr. 1925/2004 van de Commissie. [21]

31. Bovendien ben ik het ermee eens — en hier verwijs ik mutatis mutandis naar het argument van de advocaat-generaal in zaak N — dat, hoewel de verschillende samenwerkingsinstrumenten in de praktijk wellicht

17 — Een dergelijk bedrag vormt overduidelijk en ongetwijfeld een financiële last.

18 — De belastingautoriteiten kunnen het bedrag van de zekerheid niet aanpassen aan een bepaald geval.

19 — De Poolse regering stelt dat een termijn van 180 dagen noodzakelijk is wegens de noodzaak om intracommunautaire verrichtingen te controleren, onder meer binnen het Systeem voor de uitwisseling van btw-informatie (VIES), hetgeen naar verluidt tijd in beslag neemt.

20 — Verordening van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 (PB L 264, blz. 1).

21 — Verordening van de Commissie van 29 oktober 2004 tot vaststelling van nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad (PB L 331, blz. 13). Zie in dit verband arrest Hof van 28 juni 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Jurispr. blz. I-5655 punt 48).

niet steeds op efficiënte en bevredigende wijze functioneren, de lidstaten zich niet kunnen beroepen op tekortkomingen in de samenwerking van hun belastingdiensten ter rechtvaardiging van een beperking van het fundamentele beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel dat het recht van aftrek is. [22]

32. In elk geval — en dit is het belangrijkste — blijkt dat met deze noodzaak om voldoende tijd te hebben om controles uit te voeren, reeds rekening is gehouden via de bepalingen van artikel 87, leden 2 en 3, en van artikel 97, lid 5, van de btw-wet. [23] De argumenten van de Poolse regering die pleiten voor de termijn van 180 dagen (of de alternatieve zekerheidsstelling), zijn bijgevolg niet erg overtuigend.

33. Hoewel de lidstaten in beginsel voorzorgsmaatregelen kunnen nemen om zich te vergewissen van de waarachtigheid van het schijnbare btw-overschot dat blijkt uit de informatie in de betrokken aangifte van de belastingplichtige, zijn de betrokken nationale maatregelen mijns inziens onevenredig doordat zij nieuwe EU btw-plichtigen een bijzonder zware last opleggen. Zij stellen deze btw-plichtigen niet in staat, de gehele schuldvordering te innen op passende wijze, inzonderheid, binnen een redelijke termijn.

34. Ik ben van mening dat de lidstaten niet het recht hebben, zichzelf tegen belastingfraude of -ontwijking in te dekken door de btw-last bij alle of zelfs bij een klein deel van de nieuwe EU btw-plichtigen te leggen. Bij te lange termijnen draagt de btw-plichtige, ook al is dat slechts ten dele, de btw-last, waardoor de neutraliteit van het stelsel in het gedrang komt. Het is veeleer en vooral de staat die (i) verantwoordelijk is voor het beheer van zijn belastingstelsel, waaronder de voorkoming van belastingfraude en -ontwijking, en (ii) de daarmee gepaard gaande risico's draagt.

35. „Zonder dat het Hof zich behoeft uit te spreken over de doeltreffendheid van andere mogelijke middelen ter bestrijding van belastingfraude of -ontwijking" [24], bestaan er daarenboven vast en zeker minder bezwarende en beperkende middelen om deze belangen van de schatkist te vrijwaren. Zo is het mogelijk het bedrag van de zekerheid evenredig te maken met het terug te geven btw-overschot [25] of te doen afhangen van de

22 — Advocaat-generaal Kokott gebruikt dit argument evenwel met betrekking tot beperkingen van de fundamentele vrijheden. Zie haar conclusie bij arrest Hof van 7 september 2006, N (C-470/04, Jurispr. blz. I-7409, punt 114).

23 — Namelijk wanneer de teruggaaf een bijkomend onderzoek vraagt. Op deze termijnverlenging staat geen beperking. Wanneer uiteindelijk wordt beslist dat de teruggaaf geldig is, moeten de belastingautoriteiten de btw-plichtige het verschuldigde bedrag vermeerderd met rente betalen.

24 — Zie arrest Ampafrance en Sanofi, aangehaald in voetnoot 11, punt 62.

25 — Daarin was aanvankelijk voorzien in een relatief recent voorstel voor een wijziging in de Poolse btw-wet met betrekking tot de zekerheidsstelling. Deze alternatieven (een met het btw-overschot evenredige zekerheid) zijn te overwegen niet in het minst omdat het bedrag van de zekerheid (in de huidige situatie) geenszins overeenstemt met het daadwerkelijke of echte risico voor de schatkist jegens een nieuwe EU btw-plichtige. Zie bijvoorbeeld arrest Hof van 12 juli 2001, Louloudakis (C-262/99, Jurispr. blz. I-5547, punt 69). Bovendien is bij de huidige stand van zaken in feite een zekerheid van 250 000 PLN vereist zelfs in het geval van een intracommunautaire levering met een totaal onbeduidende waarde. Tussen haakjes, het bedrag van de zekerheid is in casu het viervoudige van het btw-overschot dat aan verzoekster terugbetaalbaar is.

economische grootte en/of de liquiditeitspositie van de onderneming van de btw-plichtige, hetgeen af te leiden valt uit zijn aangifte. Eventueel kunnen bepaalde grensbedragen worden toegepast.

36. Mijn conclusie is dat artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn in beginsel nationale maatregelen als die in het hoofdgeding uitsluiten, aangezien zij onevenredig zijn en de toepassing ondermijnen van fundamentele beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel, inzonderheid het recht van aftrek.

37. Gelet op deze overwegingen dient de nationale rechter te beoordelen en uit te maken — rekening houdend met alle relevante omstandigheden van de voor hem aanhangige zaak — of de betrokken nationale maatregelen in overeenstemming zijn met het neutraliteitsbeginsel en met het evenredigheidsbeginsel, waarbij hij zo nodig elke strijdige bepaling van nationaal recht buiten toepassing dient te laten. [26]

26 — Zie, aangaande het buiten toepassing laten van dergelijke bepalingen, arrest Hof van 18 december 2007, Frigerio Luigi & C. [C-357/06, Jurispr. blz. I-12311, punt 28, met een verwijzing naar de arresten van 4 februari 1988, Murphy e.a. (157/86, Jurispr. blz. 673, punt 11), en 11 januari 2007, ITC (C-08/05, Jurispr. blz. I-181, punten 68 en 69)].

B — *Tweede vraag*

38. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de betrokken nationale maatregelen niettemin kunnen worden beschouwd als bijzondere maatregelen tot voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn.

39. Mijns inziens kan de tweede vraag kort worden beantwoord. Ongeacht of de betrokken nationale maatregelen in feite dergelijke bijzondere maatregelen vormen, kunnen zij niet als zodanig worden beschouwd, gewoon omdat — zoals blijkt uit de aan het Hof overgelegde documenten en indirect uit de argumenten van de Poolse regering [27] — de Republiek Polen geen gebruik heeft gemaakt van de formele procedure waarin uitdrukkelijk is voorzien in artikel 27 van de Zesde richtlijn, en niet de in artikel 27, lid 1, bedoelde machtiging heeft verkregen. [28]

27 — Zij voert aan dat de betrokken maatregelen niet kunnen worden beschouwd als „bijzondere maatregelen" in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn, aangezien dat artikel niet de termijnen en de procedures voor de teruggaaf van een btw-overschot regelt. In deze aangelegenheden hebben de lidstaten beslissingsbevoegdheid.

28 — Zie arrest Hof van 21 september 1988, Commissie/Frankrijk (50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 22); conclusie van advocaat-generaal Slynn bij arrest Hof van 14 juli 1988, Jeunehomme en EGI (123/87 en 330/87, Jurispr. blz. 4517, 4535); arresten Hof van 13 februari 1985, Direct Cosmetics (5/84, Jurispr. blz. 617, punt 37), en 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punten 33-35). Zie eveneens arrest Hof van 10 april 1984, Commissie/België (324/82, Jurispr. blz. 1861).

IV — Conclusie

40. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging de vragen van de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag staat in beginsel in de weg aan nationale maatregelen als die in het hoofdgeding, die onevenredig zijn en als zodanig de toepassing ondermijnen van fundamentele beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel, inzonderheid het recht van aftrek.

2) De regels die zijn vastgesteld in nationale maatregelen als die in het hoofdgeding, kunnen niet worden beschouwd als bijzondere maatregelen tot voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking in de zin van artikel 27, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG wanneer de formele procedure waarin uitdrukkelijk is voorzien in artikel 27 van richtlijn 77/388/EEG, niet werd gevolgd."