FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JÁN MAZÁK
föredraget den 26 februari 2008 [1]

1. Denna begäran om förhandsavgörande från Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (regional administrativ domstol i Wroclaw, Polen) avser tolkning av artikel 5 tredje stycket EG jämförd med artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet [2] och med artiklarna 18.4 och 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. [3]

2. Den hänskjutande domstolen hyser tvivel särskilt i fråga om huruvida vissa bestämmelser i polsk lag är förenliga med gemenskapsrätten. Dessa bestämmelser fastställer tiden för återbetalning av överskjutande ingående skatt (nedan kallad överskjutande mervärdesskatt) till bankkonton, som tillhör personer som är skattskyldiga för mervärdesskatt i EU [4], under de första tolv månaderna från deras registrering samt villkoren för en förkortning av den tiden.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) (nedan kallat första direktivet).

3 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

4 — Det vill säga skattskyldiga personer som har meddelat skattemyndigheten att de avser genomföra sina första gemenskapsinterna leveranser av varor eller tjänster eller sina första gemenskapsinterna förvärv. Se vidare nedan beträffande bestämmelserna i polsk lag rörande kravet på registrering i sådana fall.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätten*

3. I artikel 5 tredje stycket EG föreskrivs att ”gemenskapen [inte skall] vidta någon åtgärd som går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen i detta fördrag”.

4. Artikel 2 i första direktivet har följande lydelse:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt skall tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag

av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

5. Artikel 18.4 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Om tillåtna avdrag för en viss period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna antingen göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period enligt villkor som de skall bestämma.

…”

6. Avslutningsvis gäller enligt artikel 27.1 i sjätte direktivet följande:

”Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.”

B — *Den nationella lagstiftningen*

7. Artikel 87 i Ustawa o podatku od towarów i usług av den 11 mars 2004 (lag om skatt på varor och tjänster),[5] i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad mervärdesskattelagen), har följande innehåll:

”1. När avdragsgill ingående skatt … överstiger den utgående skatten under en viss period skall den skattskyldige ha rätt till en reduktion av den utgående skatten för följande perioder med nämnda skillnad eller till en återbetalning av denna skillnad till sitt bankkonto.

2. … [B]eloppet skall återbetalas inom 60 dagar från det att den skattskyldige avgett sin deklaration.

När ytterligare utredning erfordras i fråga om huruvida återbetalning skall medges har skattemyndigheten rätt att förlänga den perioden till dess att utredningen genomförts. Om sådan utredning visar att rätt till återbetalning, nämnd i föregående mening, föreligger, skall skattemyndigheten betala förfallet belopp till den skattskyldige inklusive ränta motsvarande den som den skattskyldige haft att erlägga för det fall han fått anstånd med betalning eller fått rätt att göra avbetalningar.

5 — Dziennik Ustaw (Författningssamling) nr 54, rubrik 535.

3. I fall den skatteskillnad som skall återbetalas överstiger den ingående skatten på förvärv av sådana varor eller tjänster som den skattskyldige behandlar som del av avskrivningsbara anläggningstillgångar, immateriella tillgångar och rättigheter enligt bestämmelser som gäller för inkomstskatt, … ökad med 22 procent av den skattskyldiges omsättning som beskattas efter skattesatser som är lägre än dem som anges i artikel 41.1 och med omsättningen av varuleveranser eller tillhandahållande av tjänster som avses i artikel 86.8.1), skall denna skillnad återbetalas inom 180 dagar från avgivandet av skattedeklarationen.

3a. Den omsättning som avses i tredje punkten omfattar omsättning avseende erhållen betalning för fakturafordringar beträffande vilka skattskyldighet inträder enligt artikel 19.12 eller artikel 20.3, förutsatt att skattemyndigheterna tillhandahålls en säkerhet, till ett belopp som motsvarar den skatt som skulle erläggas om omsättningen avsåg leverans av varor inom landets territorium, fram till den tidpunkt då handlingar ges in som bekräftar export av varor eller en gemenskapsintern leverans avseende ifrågavarande fakturafordran. …”

8. Artikel 97 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. De skattskyldiga personer som nämns i artikel 15 och som är skyldiga att registrera sig som skattskyldiga till mervärdesskatt skall meddela skattemyndigheten sin avsikt att genomföra sådana transaktioner före dagen för första gemenskapsinterna leverans eller förvärv, genom att inge den ansökan om registrering som nämns i artikel 96.

…

5. Vad gäller skattskyldiga personer som påbörjar verksamhet som nämns i artikel 5 och skattskyldiga personer som påbörjade sådan verksamhet kortare tid än tolv månader före ingivandet av ansökan som avses i första stycket, vilka har registrerats som skattskyldiga till mervärdesskatt i EU, [6] skall tiden för återbetalning av skatteskillnaden som nämns i artikel 87.2 och 87.4–6 förlängas till 180 dagar. [7]

…

7. Bestämmelserna i femte punkten äger ej tillämpning om den skattskyldige ställer säkerhet hos en skattemyndighet i form av i) ett säkerhetsbelopp, ii) en sak eller iii) en bankgaranti till ett värde av 250 000 PLN, härefter kallad säkerhet.”

6 — Nedan kallade nya mervärdesskattskyldiga personer i EU.

7 — Andra och tredje meningen i artikel 87.2, som gäller fall där ytterligare utredning behövs, skall tillämpas med vederbörliga ändringar.

II — De faktiska omständigheterna, förfarandet och tolkningsfrågorna

9. Sökanden, Alicja Sosnowska, deklarerade överskjutande mervärdesskatt med 44 782 PLN i en mervärdesskattedeklaration för januari 2006. Hon begärde att skattemyndigheten i Swidnica skulle återbetala den överskjutande mervärdesskatten inom 60 dagar från det att deklarationen getts in med hänvisning till bland annat artikel 18.4 i sjätte direktivet.

10. Skattemyndigheten i Swidnica avslog emellertid hennes begäran enligt artikel 87.1 och 87.2 samt artikel 97.5 och 97.7. I beslutsskälen anförde skattemyndigheten att sökanden inte uppfyllde kraven i mervärdesskattelagen för återbetalning av mervärdesskatteskillnaden till ett bankkonto inom 60 dagar, eftersom hon underlåtit att ställa säkerhet hos skattemyndigheten i form av ett säkerhetsbelopp, en sak eller en bankgaranti till ett värde av 250 000 PLN (ungefär 62 000 EUR).

11. Sökanden begärde omprövning av det beslutet hos Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (chefen för skattemyndigheten i Wroclaw, avdelningen i Walbrzych, nedan kallad skattemyndigheten), som fann att beskattningsbeslutet skulle kvarstå oförändrat. Sökanden överklagade därför skattemyndighetens omprövningsbeslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny i Wroclaw.

12. Den hänskjutande domstolen hyser tvivel vad gäller de ifrågavarande nationella bestämmelsernas förenlighet med gemenskapsrätten och har därför beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

”1. Ger artikel 5 tredje stycket EG jämförd med artikel 2 i första direktivet och artikel 18.4 i sjätte direktivet en medlemsstat rätt att i sin nationella lagstiftning anta sådana bestämmelser som föreskrivs i artikel 97.5 och 97.7 i mervärdesskattelagen?

2. Kan bestämmelserna i artikel 97.5 och 97.7 i mervärdesskattelagen anses utgöra sådana särskilda åtgärder som skall hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet?”

13. Den polska regeringen och kommissionen har ingett skriftliga yttranden och även yttrat sig muntligen vid förhandlingen den 22 november 2007. Sökanden har inte framfört några egna argument utan har generellt hänvisat till inställningen i den hänskjutande domstolens begäran om förhandsavgörande.

III — Bedömning

16. Det bör emellertid framhållas att medlemsstaterna skall beakta de allmänna principerna i gemenskapens rättsordning såsom proportionalitetsprincipen när de utövar den behörighet som följer av gemenskapens direktiv. Dessutom skall de beakta principen om skatterättslig neutralitet vid tolkning och tillämpning av sjätte direktivet.

A — *Den första frågan*

17. Samtidigt som domstolen i det avseendet uttalat att medlemsstaterna har ett visst handlingsutrymme vid fastställandet av villkoren för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt, eftersom återbetalning av överskjutande mervärdesskatt är en av de grundläggande omständigheterna som garanterar tillämpningen av principen att det gemensamma mervärdesskattesystemet skall vara neutralt, får inte de villkor som medlemsstaterna utformar undergräva den principen genom att låta mervärdesskatten helt eller delvis komma att belasta den skattskyldige. [8]

14. Även om den nationella domstolens första fråga gäller om artikel 5 tredje stycket EG jämförd med artikel 2 i första direktivet och artikel 18.4 i sjätte direktivet ger en medlemsstat rätt att anta sådana regler som artiklarna 97.5 och 97.7 i mervärdesskattelagen, uppfattar jag att frågan egentligen gäller förenligheten med gemenskapsrätten, särskilt artikel 18.4 i sjätte direktivet, av polska bestämmelser om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt, som huvudsakligen förlänger tiden för sådan återbetalning från 60 dagar till 180 dagar när det gäller nya mervärdesskattskyldiga personer i EU såvida de inte ställer säkerhet om 250 000 PLN, allt med beaktande av principerna om skatterättslig neutralitet och proportionalitet.

18. Domstolen har uttalat att de villkor för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som en medlemsstat fastställer skall göra det möjligt för den skattskyldige att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande mervärdesskatten. Detta innebär att återbetalning skall verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på ett likvärdigt sätt. Det sätt på vilket återbetalning verkställs får under inga omständigheter ge upphov till en finansiell risk för den skattskyldige. [9]

15. Det skall först framhållas att sjätte direktivet inte anger de exakta villkoren för att en medlemsstat skall verkställa återbetalning av överskjutande mervärdesskatt till en skattskyldig persons konto.

8 — Se dom av den 25 oktober 2001 i mål C-78/00, kommissionen mot Italien (REG 2001, s. I-8195) punkterna 32 och 33.

9 — Ibidem, punkt 34.

19. Det bör här framhållas att den polska regeringen har gjort gällande att ifrågavarande nationella åtgärder är nödvändiga för att förhindra skatteflykt och skatteundandragande. I det avseendet håller jag med om att bekämpningen av skatteflykt och skatteundandragande är ett godtagbart ändamål. [10] Medlemsstaterna har verkligen ett berättigat intresse av att vidta lämpliga åtgärder för att skydda sina ekonomiska angelägenheter, och domstolen har uttalat att ”bekämpning av eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet”. [11]

20. Icke desto mindre framgår det av domstolens praxis att i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen skall medlemsstaterna också använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de syften och principer som uppställs genom gemenskapslagstiftningen i fråga. Även om de bestämmelser som har antagits av medlemsstaterna tjänar ett legitimt syfte, nämligen att så effektivt som möjligt säkerställa det allmännas anspråk, får de följaktligen inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. De får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatten – som är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området – systematiskt äventyras. [12]

21. Vad beträffar frågan huruvida de ifrågavarande nationella bestämmelserna om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt uppfyller dessa krav, skall det först fastslås att de inte förvägrar skattskyldiga personer rätten att återfå överskjutande mervärdesskatt till fullo. Dessutom tilläts i målet vid den nationella domstolen sådan återbetalning genom överföring av den överskjutande mervärdesskatten till nästa redovisningsperiod. [13] Vad förevarande mål gäller är således reglerna för hur återbetalning skall gå till.

22. Enligt artikel 87.3 och 87.3a i mervärdesskattelagen skall återbetalning av överskjutande mervärdesskatt ske inom 60 dagar till den skattskyldiges bankkonto. I egenskap av ny mervärdesskattskyldig person i EU har sökanden rätt att få sin överskjutande mervärdesskatt återbetald inom 180 dagar. Den sistnämnda perioden kan förkortas till

10 — Se, i detta avseende, generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl. (REG 1997, s. I-7281) punkterna 37–39.

11 — Se dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), punkt 71, och där angiven rättspraxis, av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling (REG 2006, s. I-6161), punkt 54, av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep (REG 2004, s. I-5337) punkt 76. Se också generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande i förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi (REG 2000, s. I-7013), punkterna 70 och 72, domen i målet Molenheide m.fl (ovan fotnot 10), punkt 47, och generaladvokaten Poiares Maduros förslag till avgörande i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl. (REG 2006, s. I-483), punkt 43.

12 — Se domen i målet Molenheide m.fl. (ovan fotnot 10), punkterna 46 och 47. Se även, som ett exempel, vad gäller artikel 22.8 i sjätte direktivet, domen i målet Halifax m.fl. (ovan fotnot 11), punkt 92 och där angiven rättspraxis. Vad gäller bekämpning av bedrägeri, se dom av den 29 september 2007 i mål C-146/05, Albert Collée (REG 2007, s. I-7861), punkt 26, och även generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande i mål C-361/96, Société générale des grandes sources (REG 1998, s. I-3495), punkt 14.

13 — I förevarande mål begärde sökanden enligt polsk lag att den överskjutande mervärdesskatten skulle återbetalas till hennes bankkonto (så kallad direkt återbetalning). Den andra möjligheten att överföra den överskjutande mervärdesskatten till följande redovisningsperiod kallas indirekt återbetalning.

60 dagar, om en säkerhet om 250 000 PLN ställs hos skattemyndigheten. [14]

23. Jag bör nämna att jag inte anser att det är av avgörande betydelse i detta mål vilken av de båda perioderna för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt – det vill säga 60 eller 180 dagar – som skall anses vara den ”grundläggande” perioden, vilket parterna däremot tycks mena. Vad som enligt min uppfattning snarare skall prövas är den ifrågavarande polska lagstiftningen sedd som en helhet, med inriktning särskilt på (förlängningen av) den period som gäller för nya mervärdesskattskyldiga personer i EU.

24. Enligt min åsikt uppfyller ifrågavarande lagstiftning inte de ovan beskrivna kraven som gäller för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt.

25. Det skall först noteras att när det gäller samtliga nya mervärdesskattskyldiga personer i EU förlängs perioden om 60 dagar (automatiskt) till 180 dagar om de inte ställer en säkerhet hos skattemyndigheten. Ifrågavarande nationella åtgärder föreskriver således 180-dagarsperioden på ett svepande och stelt sätt utan åtskillnad mellan de olika grupperna av skattskyldiga personer inom ”undersystemet” av nya mervärdesskattskyldiga personer i EU. Det förutsätts således allmänt och utan objektiv grund att dessa skattskyldiga personers verksamhet kan vara inriktad mot att skada det allmänna. [15]

26. Jag håller för det andra med den hänskjutande domstolen om att mot bakgrund av förhållandet att perioden om 180 dagar – under vilken den skattskyldiges rätt till avdrag för mervärdesskatt de facto inte kan utövas – i) är sex gånger längre än gällande redovisningsperiod för mervärdesskatt (en månad) och ii) tre gånger längre än grundperioden för behandling av särskilt komplicerade frågor (två månader) [16], kan den följaktligen anses vara orimlig. Storleken på en säkerhet som är avsedd att skydda det allmännas intresse är ungefär 62 000 EUR, vilket är 100 gånger större än den genomsnittliga månadsinkomsten i den polska ekonomin.

27. I den situation när en ny mervärdesskattskyldig person i EU har att ställa sådan säkerhet och dra fördel av 60-dagarsperioden är han som affärsman just i färd med

14 — Säkerheten är inte en förutsättning för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt. Den är snarare ett villkor för dem som vill ha fördel av en tidsperiod som är kortare än 180 dagar. Efter utgången av en period om tolv månader under vilken den skattskyldige avgett deklaration och rättidigt betalt alla skatter, inklusive inkomstskatt för fysiska personer, kan han ansöka om frisläppande eller återbetalning av säkerheten.

15 — Som den hänskjutande domstolen riktigt påpekar kan en reglering, som innebär att alla mervärdesskattskyldiga personer i EU (under de första tolv månaderna) inräknas i den grupp av personer, vars verksamhet utgör ett hot mot det allmännas intresse, genom att låta 180-dagarsperioden gälla för dem, framstå som ett överdrivet stelbent tillvägagångssätt, eftersom ifrågavarande nationella bestämmelser inte förutsätter en prövning av om dessa skattskyldiga personer faktiskt kan komma att skada det allmänna. En prövning med sådant resultat rättfärdigar bestraffning och mindre förmånlig behandling av ”ohederliga” skattskyldiga personer, inte endast i förhållande till personer som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet under en längre tid än tolv månader från registreringstidpunkten utan också i förhållande till personer som vederbörligen betalar mervärdesskatt under det första verksamhetsåret.

16 — Som föreskrivs i den polska skattelagen. Den nationella domstolen hänvisar till artikel 139.1 i Ustawa Ordynacja Podatkowa (lag om införande av skattelagen) av den 29 augusti 1997.

att utveckla sin affärsverksamhet vilket, som det visat sig, medför betydande utlägg för investeringar trots att han ofta inte bedriver verksamhet i stor skala. Förhållandet att behöva vänta i 180 dagar på återbetalning av överskjutande mervärdesskatt och/eller oförmågan att avvara 250 000 PLN kan därför få betydande ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige. [17] Dessutom förefaller ett större polskt företag kunna få tillgång till den gemensamma marknaden mycket lättare än ett litet polskt företag (ett sådant belopp kan faktiskt utgöra ett oöverstigligt hinder för det sistnämnda).

28. Att behöva ställa säkerhet om 250 000 PLN eller, alternativt, att få återbetalning av överskjutande mervärdesskatt först om 180 dagar kan faktiskt i praktiken innebära ett hinder för små och medelstora företag som vill verka på den gemensamma marknaden. Jag instämmer i vart fall med kommissionen i att det generella kravet på ett fast belopp om 250 000 PLN [18] för alla nya mervärdesskattskyldiga personer i EU, för att de skall kunna dra fördel av 60-dagarsperioden, synes allmänt sett vara att gå längre än vad som är nödvändigt för att förhindra bedrägeri och skydda det allmännas intressen.

29. Vad beträffar argumentet att 180 dagar (eller alternativt att ställa säkerhet) behövs för att kontrollera gemenskapsinterna transaktioner, [19] har den polska regeringen för det första inte riktigt förklarat varför den regelmässigt behöver den tiden. Även om, som den hävdar, den tid som det tog för medlemsstaterna att inkomma med svar till de polska myndigheterna översteg tre månader i 60 procent av fallen följer det inte med nödvändighet därav att 180 dagar (det vill säga sex hela månader) är den minst betungande tidsperiod som kan föreskrivas för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande.

30. Det kan framhållas att myndigheterna i medlemsstaterna till sitt förfogande har gemenskapens system för samarbete och administrativt bistånd som antagits för att möjliggöra en korrekt bedömning av mervärdesskatt och motverka skatteflykt och skatteundandragande på det området. Exempel härpå är de åtgärder som anges i rådets förordning (EG) nr 1798/2003, [20] och kommissionens förordning (EG) nr 1925/2004. [21]

31. För att använda generaladvokatens argument i målet N analogt håller jag vidare med om att, även om de olika samarbetsinstrumenten som medlemsstaterna har i praktiken inte alltid fungerat effektivt och

17 — Eftersom det är klart att ett sådant belopp utan tvekan innebär en finansiell belastning.

18 — Eftersom det inte är möjligt för skattemyndigheterna att anpasssa värdet av säkerheten till det enskilda fallet.

19 — Den polska regeringen har gjort gällande att 180-dagarsperioden behövs på grund av behovet att kontrollera gemenskapsinterna transaktioner, bland annat inom ramen för VIES-(VAT Information Exchange)systemet, som den påstår tar tid.

20 — Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, s. 1).

21 — Kommissionens förordning (EG) nr 1925/2004 av den 29 oktober 2004 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 angående administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt (EUT L 331, s. 13). Se, i detta avseende, dom av den 28 juni 2007 i mål C-73/06, Planzer Luxembourg (REG 2007, s. I-5655), punkt 48.

tillfredsställande, kan inte medlemsstaterna åberopa brister i samarbetet mellan skattemyndigheterna för att motivera en begränsning av en sådan grundläggande princip i det gemensamma mervärdesskattesystemet som avdragsrätten. [22]

32. Det viktigaste förefaller under alla förhållanden vara att ett sådant behov – att ha tillräcklig tid för kontroll – redan har beaktats genom bestämmelserna i artikel 87.2 och 87.3 samt artikel 97.5 i mervärdesskattelagen. [23] Den polska regeringens argument för en 180-dagarsperiod (eller alternativt ställandet av säkerhet) är därför inte särskilt övertygande.

33. Fastän medlemsstaterna i princip inte är förbjudna att vidta försiktighetsåtgärder för att säkerställa, att den i den skattskyldiges deklaration angivna överskjutande mervärdesskatten är korrekt, är ifrågavarande nationella åtgärder under dessa förhållanden enligt min uppfattning oproportionerliga, genom att de lägger en särskilt stor börda på nya mervärdesskattskyldiga personer i EU. De gör det inte möjligt för dessa skattskyldiga personer att på lämpliga villkor återfå hela fordringen, särskilt inte inom rimlig tid.

34. Enligt min åsikt bör inte medlemsstaterna kunna skydda sig mot skatteflykt eller skatteundandragande genom att lägga mervärdesskattebördan på alla eller en del av de nya mervärdesskattskyldiga personerna i EU. Om tidsperioderna är för långa medför det att de skattskyldiga belastas av mervärdesskatten även om det endast sker delvis, vilket riskerar neutraliteten i systemet. Snarare bör staten stå i) ansvaret för administrationen av sitt skattesystem, däri inbegripet förhindrande av skatteflykt och skatteundandragande, ävensom ii) de motsvarande riskerna.

35. Jag vill tillägga att ”fastän det inte ankommer på domstolen att uttala sig om lämpligheten av andra tänkbara medel för att hindra skatteflykt eller skatteundandragande” [24] torde det säkerligen finnas mindre betungande och inskränkande medel för att kunna tillgodose det allmännas intressen. Exempelvis skulle det vara möjligt att storleken på säkerheten är proportionell till den överskjutande mervärdesskatt som skall återbetalas [25] eller att den görs beroende

22 — Även om generaladvokaten Kokott använder det argumentet i fråga om inskränkningar av grundläggande friheter. Se hennes förslag till avgörande i mål C-470/04, N (REG 2006, s. I-7409), punkt 114.

23 — Så är fallet när grunden för återbetalning kräver ytterligare utredning. Det finns inte några tidsbegränsningar för den förlängningen. När återbetalningen definitivt fastställts skall skattemyndigheterna betala det förfallna beloppet till den skattskyldige jämte ränta.

24 — Se domen i målet Ampafrance och Sanofi (ovan fotnot 11), punkt 62.

25 — Något som förefaller ha övervägts ursprungligen vad gäller säkerhet i ett relativt nytt förslag till ändring i den polska mervärdesskattelagen. Sådana överväganden (att säkerheten skall stå i proportion till den överskjutande skatten) aktualiseras inte minst på grund av att värdet på säkerheten (som nu är fallet) inte på något sätt svarar mot den verkliga risk som det allmänna utsätts för av en ny mervärdesskattskyldig person i EU. Jämför, till exempel, dom av den 12 juli 2001 i mål C-262/99, Louloudakis (REG 2001, s. I-5547), punkt 69. Jag kan tillägga att för närvarande krävs en säkerhet om 250 000 PLN även för det fall att en gemenskapsintern leverans har ett helt obetydligt värde. Som en sidokommentar kan nämnas att i förevarande fall är värdet på säkerheten fyra gånger större än den överskjutande mervärdesskatt som enligt uppgift skall återbetalas till sökanden.

av storleken på och/eller betalningsförmågan hos den skattskyldiges affärsverksamhet, vilka uppgifter man kan föreställa sig skulle kunna framgå av hans deklaration. Som ett alternativ skulle vissa tröskelvärden kunna tillämpas i stället.

36. Avslutningsvis hindrar artikel 18.4 i sjätte direktivet i princip nationella åtgärder av det slag som är i fråga i förfarandet vid den nationella domstolen, vilka är oproportionerliga och äventyrar införandet av grundläggande principer i det gemensamma mervärdesskattesystemet, särskilt avdragsrätten.

37. Mot bakgrund av ovanstående överväganden ankommer det på den nationella domstolen att avgöra om de nationella åtgärderna i fråga är förenliga med principerna om neutralitet och proportionalitet och att om nödvändigt inte tillämpa däremot stridande bestämmelser i den nationella lagstiftningen. [26]

26 — Vad gäller frågan om icke-tillämpning, se dom av den 18 december 2007 i mål C-357/06, Frigerio Luigi & C. (REG 2007, s. I-12311), punkt 28, där det hänvisas till dom av den 4 februari 1988 i mål 157/86, Murphy m.fl. (REG 1988, s. 673; svensk specialutgåva, volym 9, s. 349), punkt 11, och dom av den 11 januari 2007 i mål C-208/05, ITC (REG 2007, s. I-181), punkterna 68 och 69.

B — *Den andra frågan*

38. Den nationella domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida de nationella åtgärderna i fråga ändå inte kan anses vara särskilda åtgärder som skall hindra vissa typer av skatteflykt och skatteundandragande enligt artikel 27.1 i sjätte direktivet.

39. Min uppfattning är att den andra frågan skall ges ett kort svar. Oavsett om de nationella åtgärderna i fråga är särskilda åtgärder av det slaget kan de helt enkelt inte anses vara sådana eftersom – vilket framgår av handlingarna i målet och indirekt av de argument som framförts av den polska regeringen [27] – Republiken Polen inte har haft tillgång till det formella förfarande som uttryckligen föreskrivs i artikel 27 i sjätte direktivet och inte erhållit det bemyndigande som avses i artikel 27.1. [28]

27 — Regeringen vidhåller att åtgärderna i fråga inte kan anses vara ”särskilda åtgärder” i den mening som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet, eftersom denna inte gäller frågor om tidsperioder och förfarande för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt. Dessa frågor ankommer det på medlemsstaterna att avgöra.

28 — Se dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike (REG 1988, s. 4797; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599), punkt 22, generaladvokaten Slynns förslag till avgörande i de förenade målen 123/87 och 330/87, Jeunehomme och EGI (REG 1988, s. 4517, 4535), av den 13 februari 1985 i mål 5/84, Direct Cosmetics (REG 1985, s. 617), punkt 37, och av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299), punkterna 33–35. Jämför också dom av den 10 april 1984 i mål 324/82, kommissionen mot Belgien (REG 1984, s. 1861).

IV — Förslag till avgörande

40. Jag anser följaktligen att domstolen skall ge följande svar på tolkningsfrågorna som ställts av Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu:

1) Artikel 18.4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund utgör i princip hinder för sådana nationella åtgärder som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilka är oproportionerliga och som sådana äventyrar införandet av grundläggande principer i det gemensamma mervärdesskattesystemet, särskilt avdragsrätten.

2) Bestämmelser rörande nationella åtgärder av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan inte anses utgöra särskilda åtgärder som skall hindra vissa typer av skatteflykt och skatteundandragande i den mening som avses i artikel 27.1 i direktiv 77/388/EEG, om inte det formella förfarande som uttryckligen föreskrivs i artikel 27 i direktiv 77/388/EEG har iakttagits.