URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

10. Juli 2008 *

In der Rechtssache C-25/07

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen) mit Entscheidung vom 11. Dezember 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 25. Januar 2007, in dem Verfahren

Alicja Sosnowska

gegen

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter A. Tizzano (Berichterstatter), A. Borg Barthet, M. Ilešič und E. Levits,

* Verfahrenssprache: Polnisch.

Generalanwalt: J. Mazák,
Kanzler: B. Fülöp, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 22. November 2007,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— von Frau Sosnowska, vertreten durch M. Sworobowicz, doradca podatkowy,

— der polnischen Regierung, vertreten durch E. Ośniecka-Tamecka, H. Majszczyk und M. Jarosz als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch K. Herrmann und D. Triantafyllou als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 26. Februar 2008

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft zum einen die Auslegung von Art. 5 Abs. 3 EG in Verbindung mit Art. 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301) in der durch die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Erste Mehrwertsteuerrichtlinie) und Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2005/92/EG des Rates vom 12. Dezember 2005 (ABl. L 345, S. 19) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie). Zum anderen betrifft es die Auslegung von Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Frau Sosnowska (im Folgenden: Klägerin) und dem Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Direktor der Finanzkammer Wrocław [Breslau], Außenstelle Wałbrzych [Waldenburg], im Folgenden: Dyrektor) über einen Antrag auf Erstattung des von der Klägerin gezahlten Mehrwertsteuerüberschusses.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Art. 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

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

4 Art. 18 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag

der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist, und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt."

5 Art. 18 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

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

6 Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Gesamtbetrag der von dem Mitgliedstaat im Stadium des Endverbrauchs erhobenen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen."

Nationales Recht

7 Art. 87 Abs. 1 und 2 des Gesetzes über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen (ustawa o podatku od towarów i usług) vom 11. März 2004 (Dz. U. 2004, Nr. 54, Position 535, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) sieht vor:

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

2. … [D]ie Steuerdifferenz [wird] innerhalb von 60 Tagen ab der Abgabe der Abrechnung durch den Steuerpflichtigen … erstattet. Bedarf die Berechtigung der Erstattung einer zusätzlichen Prüfung, kann der Finanzamtsleiter diese Frist bis zum Abschluss des Klärungsverfahrens verlängern. …“

8 Art. 97 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

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

…

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

6. Auf die in Abs. 5 genannten Steuerpflichtigen finden die in Art. 87 Abs. 2 bis 6 festgelegten Grundsätze und Fristen für die Erstattung beginnend mit der Abrechnung für den ersten Abrechnungszeitraum nach Ablauf von zwölf Monaten oder nach Ablauf von vier Quartalen Anwendung, für die der Steuerpflichtige Steuererklärungen abgegeben und fristgemäß über die in den Staatshaushalt fließenden Steuern abgerechnet hat, und zwar auch insoweit, als er die von natürlichen Personen erhobene Einkommensteuer zahlt.

7. Abs. 5 findet keine Anwendung, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt eine Kaution, eine Vermögenssicherheit oder eine Bankbürgschaft in Höhe von 250 000 PLN (im Folgenden: Kaution) stellt.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

9 Die Klägerin wies in ihrer Mehrwertsteuererklärung für Januar 2006 einen von ihr gezahlten Mehrwertsteuerüberschuss in Höhe von 44 782 PLN aus. Unter Berufung auf Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie beantragte sie daraufhin beim Finanzamt Świdnica die Erstattung dieses Überschusses innerhalb von 60 Tagen ab der Abgabe ihrer Mehrwertsteuererklärung.

10 Gestützt auf Art. 87 Abs. 1 und 2 sowie Art. 97 Abs. 5 und 7 des Mehrwertsteuergesetzes wies das Finanzamt Świdnica den Antrag der Klägerin zurück. Das Finanzamt war nämlich der Ansicht, dass die Klägerin die Erstattung des

Mehrwertsteuerüberschusses nicht innerhalb der Frist von 60 Tagen erhalten könne, weil sie die in diesem Gesetz für die begehrte Erstattung aufgestellten Voraussetzungen insofern nicht erfülle, als sie ihre Tätigkeit vor weniger als zwölf Monaten begonnen und dem Finanzamt keine Kaution im Sinne von Art. 97 Abs. 7 gestellt habe.

11 Die Klägerin erhob gegen diesen Bescheid Einspruch beim Dyrektor, der den ablehnenden Bescheid bestätigte.

12 Dagegen erhob die Klägerin Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, das aufgrund von Zweifeln an der Vereinbarkeit der fraglichen nationalen Bestimmungen mit dem Gemeinschaftsrecht das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die beiden folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

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

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

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

13 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie so auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die — um die notwendigen Kontrollen zur Verhinderung von Steuerumgehung und -hinterziehungen zu ermöglichen — die ab der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung laufende Frist, über die die Finanzverwaltung für die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses an eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen verfügt, von 60 Tagen auf 180 Tage verlängert, sofern die entsprechenden Steuerpflichtigen nicht eine Kaution in Höhe von 250 000 PLN stellen.

14 Dazu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das in Art. 17 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gewährleistete Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die bereits als Vorsteuer die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen belastet hat, nach ständiger Rechtsprechung ein fundamentaler Grundsatz des durch das Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, Slg. 1997, I-7281, Randnr. 47, und vom 25. Oktober 2001, Kommission/Italien, C-78/00, Slg. 2001, I-8195, Randnr. 28).

15 Wie der Gerichtshof wiederholt betont hat, folgt daraus, dass das Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Insbesondere kann es für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. u. a. Urteile vom 6. Juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18, vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 43, und vom 18. Dezember 2007, Cedilac, C-368/06, Slg. 2007, I-12327, Randnr. 31).

16 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass dann, wenn für einen Erklärungszeitraum der Betrag der abziehbaren Steuer den Betrag der geschuldeten Steuer übersteigt und der Steuerpflichtige daher nicht gemäß Art. 18 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie den Abzug durch Verrechnung vornehmen kann, die Mitgliedstaaten den Überschuss nach Abs. 4 derselben Vorschrift entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder ihn nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten können.

17 In Bezug auf diese letztgenannte Möglichkeit, um die es im Ausgangsverfahren geht, hat der Gerichtshof klargestellt, dass die Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Einzelheiten der Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses zwar über einen gewissen Spielraum verfügen, dass die entsprechenden Einzelheiten aber den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems nicht dadurch beeinträchtigen dürfen, dass der Steuerpflichtige ganz oder teilweise mit dieser Steuer belastet wird. Insbesondere müssen diese Einzelheiten es dem Steuerpflichtigen erlauben, unter angemessenen Bedingungen den gesamten aus dem Mehrwertsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen, was impliziert, dass die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist durch eine Zahlung flüssiger Mittel oder auf gleichwertige Weise erfolgt und dass dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung auf jeden Fall kein finanzielles Risiko entstehen darf (vgl. Urteil Kommission/Italien, Randnrn. 32 bis 34).

18 Die von dem vorlegenden Gericht gestellte Frage ist somit im Licht dieser in den vorstehenden Randnummern dargelegten fundamentalen Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu prüfen.

19 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes, in denen die Einzelheiten der Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses an den Steuerpflichtigen festgelegt werden, vorsehen, dass die Finanzverwaltung für die entsprechende Erstattung ab der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung durch den Steuerpflichtigen über eine Frist von 60 Tagen verfügt, dass diese Frist aber auf 180 Tage verlängert wird, wenn es sich — wie bei der Klägerin des Ausgangsverfahrens — um neue Steuerpflichtige handelt, die keine Kaution im Sinne von Art. 97 Abs. 7 dieses Gesetzes gestellt haben.

20 Somit ist festzustellen, dass die Einzelheiten für die Erstattung des Überschusses der gezahlten Mehrwertsteuer für neue Steuerpflichtige belastender sind als diejenigen,

die für andere Steuerpflichtige gelten. So müssen diese Steuerpflichtigen zumindest im Umfang des Betrags des zu erstattenden Mehrwertsteuerüberschusses die finanzielle Belastung der Mehrwertsteuer über einen besonders langen Zeitraum tragen.

21 Die Republik Polen erklärt, dass diese Fristverlängerung dadurch gerechtfertigt sei, dass es sich um neue Mehrwertsteuerpflichtige handele, die der Finanzverwaltung nicht bekannt seien und bei denen zur Verhinderung jeder Steuerumgehung und -hinterziehung umfassendere Kontrollen erforderlich seien.

22 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten, wie der Gerichtshof bereits klarstellen konnte, ein legitimes Interesse daran haben, geeignete Maßnahmen zum Schutz ihrer finanziellen Interessen zu ergreifen, und dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert wird (vgl. in diesem Sinne Urteile Molenheide u. a., Randnr. 47, vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 71, und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, Slg. 2006, I-6161, Randnr. 54).

23 Nichtsdestoweniger müssen sich die Mitgliedstaaten, wie der Generalanwalt in Nr. 20 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit solcher Mittel bedienen, die es zwar erlauben, dieses Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des Gemeinschaftsrechts wie das fundamentale Prinzip des Rechts auf Vorsteuerabzug möglichst wenig beeinträchtigen (vgl. Urteile Molenheide u. a., Randnrn. 46 und 47, vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, Slg. 2007, I-7797, Randnrn. 52 und 53, und vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Slg. 2008, I-771, Randnrn. 19 und 20).

24 Insoweit geht aus der Rechtsprechung hervor, dass nationale Rechtsvorschriften, mit denen die Einzelheiten der Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses für eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen wegen einer vermuteten Hinterziehungsgefahr besonders belastend festgelegt werden, ohne dass der jeweilige Steuerpflichtige die Möglichkeit hätte, nachzuweisen, dass keine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, um in den Genuss weniger strikter Bedingungen zu kommen, kein im angemessenen Verhältnis zum Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und

-umgehung stehendes Mittel sind und die Ziele und Grundsätze der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie übermäßig beeinträchtigen (vgl. entsprechend zum Ausschluss der Abzugsmöglichkeit Urteil vom 19. September 2000, Ampafrance und Sanofi, C-177/99 und C-181/99, Slg. 2000, I-7013, Randnr. 62, sowie zur Sicherungspfändung Urteil Molenheide u. a., Randnr. 51).

25 Wie in Randnr. 20 des vorliegenden Urteils festgestellt, ist eben dies bei der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung der Fall.

26 Aus der Vorlageentscheidung geht nämlich hervor, dass Art. 97 Abs. 5 und 7 des Mehrwertsteuergesetzes allgemein und präventiv auf neue Steuerpflichtige Anwendung findet, ohne dass diese die Möglichkeit hätten, nachzuweisen, dass keine Gefahr der Steuerhinterziehung oder -umgehung besteht.

27 Auch stehen die fraglichen nationalen Rechtsvorschriften nicht mit der von der Rechtsprechung aufgestellten, in Randnr. 17 des vorliegenden Urteils dargelegten Voraussetzung im Einklang, dass der Mehrwertsteuerüberschuss innerhalb angemessener Frist zu erstatten ist. Wie in der Vorlageentscheidung ausgeführt wird, ist nämlich die bei neuen Steuerpflichtigen vorgesehene Erstattungsfrist von 180 Tagen zum einen sechsmal so lang wie der bei der Mehrwertsteuer geltende Erklärungszeitraum von einem Monat und zum anderen dreimal so lang wie die bei anderen Steuerpflichtigen angewandte Frist, ohne dass die polnischen Behörden Umstände angeführt hätten, mit denen sich die Notwendigkeit erklären ließe, zur Bekämpfung von Steuerumgehung und -hinterziehung eine derart weitreichende Ungleichbehandlung einzuführen.

28 Im Übrigen ist eine so lange Frist offensichtlich umso weniger notwendig, als die Finanzverwaltung in jedem Fall nach Art. 87 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes die Frist von 60 Tagen, innerhalb deren die Erstattung vorzunehmen ist, bis zum Abschluss des Klärungsverfahrens verlängern kann, wenn die Berechtigung der Erstattung einer zusätzlichen Prüfung bedarf.

29 Was schließlich die den neuen Steuerpflichtigen mit Art. 97 Abs. 7 des Mehrwertsteuergesetzes eröffnete Möglichkeit betrifft, eine Kaution zu stellen, um in den

Genuss der normalen Frist von 60 Tagen für die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses zu gelangen, so kann diese die in den vorstehenden Randnummern angestellten Erwägungen nicht in Frage stellen.

30 Die entsprechende Kaution steht nämlich, wie die Kommission geltend macht, außer Verhältnis zum Betrag des zu erstattenden Mehrwertsteuerüberschusses sowie zur wirtschaftlichen Größe des Steuerpflichtigen.

31 Insbesondere kann die Stellung einer solchen Kaution entgegen der Vorgabe, die von der in Randnr. 17 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung aufgestellt wurde, Unternehmen, die gerade erst mit ihren Tätigkeiten beginnen und deshalb nicht unbedingt über umfassende Ressourcen verfügen, ein nicht zu vernachlässigendes finanzielles Risiko aufbürden.

32 In Wirklichkeit wirkt sich die Verpflichtung, die genannte Kaution zu stellen, um die normalerweise anwendbare Frist geltend machen zu können, nur so aus, dass die finanzielle Belastung im Zusammenhang mit der Blockierung des Betrags des Mehrwertsteuerüberschusses für 180 Tage durch die Belastung in Verbindung mit der Blockierung des Betrags der Kaution ersetzt wird. Das ist umso weniger gerechtfertigt, als zum einen der letztgenannte Betrag, wie es im Ausgangsverfahren der Fall ist, höher sein kann als der Betrag des fraglichen Mehrwertsteuerüberschusses und zum anderen die Blockierung der Kaution länger dauert als die für die neuen Steuerpflichtigen vorgesehene Frist für die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses. Nach Art. 97 Abs. 6 des Mehrwertsteuergesetzes kann die Kaution nämlich erst nach Ablauf eines Zeitraums von zwölf Monaten freigegeben werden, sofern der Steuerpflichtige alle auf diesen Zeitraum entfallenden Steuern, die er dem Staat schuldet, gezahlt hat.

33 Unter diesen Umständen ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsrechtsstreit fraglichen entgegenstehen, die — um die notwendigen Kontrollen zur Verhinderung von Steuerumgehung und -hinterziehungen zu ermöglichen — die ab der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung laufende Frist, über die die Finanzverwaltung für die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses an eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen verfügt, von 60 Tagen auf 180 Tage verlängert, sofern die entsprechenden Steuerpflichtigen nicht eine Kaution in Höhe von 250 000 PLN stellen.

Zur zweiten Frage

34 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Bestimmungen in Art. 97 Abs. 5 und 7 des Mehrwertsteuergesetzes als „abweichende Sondermaßnahmen" zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden können.

35 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie die Befugnis eines Mitgliedstaats, solche abweichenden Maßnahmen einzuführen, von einem besonderen Verfahren abhängig macht und insbesondere eine vom Rat der Europäischen Union einstimmig zu erteilende Zustimmung vorsieht.

36 Wie der Generalanwalt in Nr. 39 seiner Schlussanträge betont und die Kommission zu Recht geltend macht, geht aus den Akten nicht hervor, dass die fraglichen Maßnahmen entsprechend dieser Bestimmung vom Rat als von der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie abweichende Sondermaßnahmen genehmigt worden wären.

37 Daher fallen Bestimmungen wie die in Art. 97 Abs. 5 und 7 des Mehrwertsteuergesetzes nicht in den Anwendungsbereich des genannten Art. 27 Abs. 1.

38 Demzufolge ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Bestimmungen wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden keine „abweichenden Sondermaßnahmen" zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 des Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sind.

Kosten

39 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 18 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 2005/92/EG des Rates vom 12. Dezember 2005 und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit stehen einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsrechtsstreit fraglichen entgegen, die — um die notwendigen Kontrollen zur Verhinderung von Steuerumgehung und -hinterziehungen zu ermöglichen — die ab der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung laufende Frist, über die die Finanzverwaltung für die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses an eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen verfügt, von 60 Tagen auf 180 Tage verlängert, sofern die entsprechenden Steuerpflichtigen nicht eine Kaution in Höhe von 250 000 PLN stellen.**

2. **Bestimmungen wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden sind keine „abweichenden Sondermaßnahmen" zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 des Sechsten Richtlinie 77/388 in der Fassung der Richtlinie 2005/92.**

Unterschriften