YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

10 päivänä heinäkuuta 2008 *

Asiassa C-25/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Puola) on esittänyt 11.12.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 25.1.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Alicja Sosnowska

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit A. Tizzano (esittelevä tuomari), A. Borg Barthet, M. Ilešič ja E. Levits,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 22.11.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Sosnowska, edustajanaan doradca podatkowy M. Sworobowicz,

– Puolan hallitus, asiamiehinään E. Ośniecka-Tamecka, H. Majszczyk ja M. Jarosz,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään K. Herrmann ja D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.2.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee toisaalta EY 5 artiklan kolmannen kohdan tulkintaa, kun sitä luetaan yhdessä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301), sellaisena kuin se on muutettuna jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetulla kuudennella neuvoston direktiivillä 77/388/ETY (EYVL 145, s. 1; jäljempänä ensimmäinen arvonlisäverodirektiivi), 2 artiklan ja kuudennen direktiivin 77/338, sellaisena kuin se on muutettuna 12.12.2005 annetulla neuvoston direktiivillä 2005/92/EY (EUVL L 345, s. 19; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), 18 artiklan 4 kohdan kanssa. Toisaalta ennakkoratkaisupyyntö koskee kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty riita-asiassa, jossa asianosaisina ovat Sosnowska (jäljempänä kantaja) ja Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Wrocławin veroviraston Wałbrzychin toimipisteen johtaja, jäljempänä Dyrektor) ja joka koskee kantajan vaatimusta liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä ilmoituskaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä veromäärä, jonka osalta vähennysoikeus on

syntynyt ja joka voidaan vähentää saman ajanjakson aikana 1 kohdan säännösten mukaisesti.

– –”

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos vähennysten määrä ylittää ilmoituskaudelta maksettavan veron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillänsä ehdoilla.”

6 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin jäsenvaltiossa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron kokonaismäärään.”

Kansallinen lainsäädäntö

7 Tavaroista ja palveluista perittävää veroa koskevassa Puolan laissa, joka annettiin 11.3.2004 (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2004 nro 54, järjestysnumero 535; jäljempänä Puolan arvonlisäverolaki) 87 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Jos – – ostoihin sisältyvän veron määrä on suurempi kuin tietyltä verokaudelta maksettava vero, verovelvollisella on oikeus vähentää erotusta vastaava summa seuraavilla tilityskausilla maksettaviksi kuuluvista veroista tai saada tämä summa palautuksena pankkitilille.

2. – – veron erotus palautetaan 60 päivän kuluessa siitä, kun verovelvollinen on jättänyt laskelman – –. Jos palautuksen oikeellisuus vaatii lisäselvityksiä, verotoimiston johtaja voi pidentää määräaikaa selvitysmenettelyn päättymiseen saakka. – –”

8 Puolan arvonlisäverolain 97 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 15 §:ssä tarkoitetuilla verovelvollisilla, joilla on velvollisuus rekisteröityä toiminnassa oleviksi arvonlisäverovelvollisiksi, on velvollisuus ennen ensimmäisen yhteisömyynnin tai yhteisöhankinnan suorittamista ilmoittaa verotoimiston johtajalle 96 §:n mukaisella rekisteröinti-ilmoituksella aikeesta aloittaa tällainen toiminta.

– –

5. Niiden verovelvollisten osalta, jotka aloittavat 5 §:ssä tarkoitetun toiminnan, sekä niiden verovelvollisten osalta, jotka ovat aloittaneet tällaisen toiminnan vähemmän kuin 12 kuukautta ennen 1 momentin mukaisen ilmoituksen tekemistä ja jotka on rekisteröity EU-arvonlisäverovelvollisiksi (jäljempänä uudet verovelvolliset), verojen erotuksen palauttamisen määräaikaa, jota koskee 87 §:n 2 – – momentti, pidennetään 180 päivään. – –

6. Edellä 5 momentissa tarkoitettujen verovelvollisten osalta 87 §:n 2–6 momentissa määriteltyjä palauttamisen periaatteita ja määräaikoja sovelletaan alkaen sen tilityskauden laskelmasta, jota edeltäviltä 12 kuukaudelta tai neljältä vuosineljännekseltä verovelvollinen on jättänyt veroilmoitukset sekä maksanut ajallaan verot, jotka ovat valtion talousarvion tuloa, luonnollisilta henkilöiltä perittävä tulovero mukaan lukien.

7. Edellä 5 momentin säännöksiä ei sovelleta, jos verovelvollinen toimittaa veroviranomaiselle 250 000 zlotyn suuruisen vakuuden, joka on i) vakuustalletus, ii) omaisuusvakuus tai iii) pankkitakaus. Tätä nimitetään jäljempänä vakuudeksi.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Tammikuulta 2006 tekemäänsä arvonlisäveroilmoitukseen kantaja merkitsi arvonlisäveron vähentämättä jääneen osan suuruudeksi 44 782 Puolan zlotya (PLN). Hän vaati Świdnican verotoimistoa palauttamaan tämän liikaa maksetun arvonlisäveron 60 päivän määräajassa arvonlisäveroilmoituksensa jättämisestä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohtaan vetoamalla.

10 Świdnican verotoimisto hylkäsi kantajan vaatimuksen Puolan arvonlisäverolain 87 §:n 1 ja 2 momentin ja 97 §:n 5 ja 7 momentin nojalla. Kyseisen verotoimiston mukaan arvonlisäveron vähentämättä jäänyttä osaa ei nimittäin voitu palauttaa

kantajalle 60 päivän kuluessa, koska kantaja oli aloittanut toimintansa vähemmän kuin 12 kuukautta sitten eikä hän ollut toimittanut verotoimistolle kyseisen lain 97 §:n 7 momentissa tarkoitettua ”vakuutta”, joten kantaja ei täyttänyt niitä ehtoja, jotka määritellään kyseisessä laissa kantajan vaatiman palautuksen saamiseksi.

11 Kantaja teki kyseisestä päätöksestä oikaisuvaatimuksen Dyrektorille, joka jätti hylkäävän päätöksen voimaan.

12 Kantaja oli tyytymätön tähän päätökseen ja valitti siitä Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiuhun, joka epäili kyseessä olevien kansallisten säännösten yhteensoveltuvuutta yhteisön oikeuden kanssa ja päätti siksi lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

”1) Antaako EY 5 artiklan kolmannen kohdan määräys yhdessä [ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan ja [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 18 artiklan 4 kohdan kanssa jäsenvaltiolle oikeuden sisällyttää kansallisiin tavaroista ja palveluista perittävää veroa koskeviin säädöksiin [Puolan arvonlisäverolain] 97 §:n 5 ja 7 momentissa vahvistettuja sääntöjä?

2) Ovatko [Puolan arvonlisäverolain] 97 §:n 5 ja 7 momentissa vahvistetut säännöt [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja erityistoimenpiteitä tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisessä kysymyksessään lähinnä, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään veropetoksien ja veron kiertämisen estämiseksi tarpeellisen valvonnan mahdollistamista varten, että määräaikaa, joka kansallisella veroviranomaisella on vähentämättä jääneen arvonlisäveron palauttamiseksi tietyille verovelvollisille, pidennetään 60 päivästä 180 päivään siitä päivästä alkaen, kun verovelvollinen on jättänyt arvonlisäveroilmoituksen, paitsi, jos kyseiset verovelvolliset toimittavat 250 000 PLN:n suuruisen vakuuden.

14 Tältä osin on aivan ensiksi todettava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklassa taattu verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka on jo maksettu hänelle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (ks. vastaavasti erityisesti yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997, Kok. 1997, s. I-7281, 47 kohta ja asia C-78/00, komissio v. Italia, tuomio 25.10.2001, Kok. 2001, s. I-8195, 28 kohta).

15 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti korostanut, vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Erityisesti mainittakoon se, että vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin (ks. erityisesti asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta; yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 43 kohta ja asia C-368/06, Cedilac, tuomio 18.12.2007, Kok. 2007, s. I-12327, 31 kohta).

16 Lisäksi on todettava, että jos ilmoituskaudelta vähennettävissä oleva vero ylittää siltä maksettavan veron eikä verovelvollinen näin ollen voi vähentää sitä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 2 kohdan mukaisesti, saman säännöksen 4 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat siirtää vähentämättä jäävän määrän seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määrääminsä tavoin.

17 Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt tämän viimeisen mahdollisuuden, jota pääasia koskee, osalta, että vaikka jäsenvaltioilla on tietty liikkumavara, kun ne määräävät liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamistavoista, nämä palauttamistavat eivät saa vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi. Näiden palauttamistapojen on etenkin oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin kyseiseen liikaa maksettuun arvonlisäveroon perustuvan koko saatavan suorittamisen verovelvolliselle, mikä edellyttää sitä, että palauttaminen suoritetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla ja että käyttöön otetusta palautusjärjestelmästä ei varsinkaan aiheudu verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä (ks. em. asia komissio v. Italia, tuomion 32–34 kohta).

18 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämää kysymystä on tarkasteltava yhteisen arvonlisäverojärjestelmän edellä mainittujen perusperiaatteiden valossa.

19 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Puolan arvonlisäverolain säännöksissä, joissa määritetään yksityiskohtaiset säännöt arvonlisäveron vähentämättä jääneen osan palauttamisesta verovelvolliselle, säädetään, että veroviranomaisella on verovelvollisen arvonlisäveroilmoituksen jättämisestä alkaen 60 päivää aikaa tehdä kyseinen palautus, mutta kun kyseessä ovat, kuten pääasian kantajan tapauksessa, uudet verovelvolliset, jotka eivät ole toimittaneet kyseisen lain 97 §:n 7 momentissa tarkoitettua ”vakuutta”, kyseinen määräaika on 180 päivää.

20 Siten on todettava, että uusiin verovelvollisiin sovelletaan taloudellisesti rasittavampia liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamistapoja kuin muihin verovelvollisiin.

Niiden on siten kannettava erityisen pitkän ajanjakson ajan arvonlisäveron taloudellinen rasite ainakin palautettavana olevan, vähentämättä jääneen arvonlisäveron suuruisena.

21 Puolan tasavalta selittää, että tämä määräajan pidennys on oikeutettua, koska kyse on uusista arvonlisäverovelvollisista, joita veroviranomainen ei tunne ja joiden suhteen on tarpeellista harjoittaa laajempaa valvontaa veron kiertämisen ja veropetosten estämiseksi.

22 Tältä osin on todettava, että, kuten yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, jäsenvaltioilla on oikeutettu intressi ryhtyä asianmukaisiin toimiin taloudellisten etujensa suojaamiseksi ja että veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 47 kohta; asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1609, 71 kohta ja yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok. 2006, s. I-6161, 54 kohta).

23 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 20 kohdassa, suhteellisuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on kuitenkin turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä yhteisön lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden, kuten arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan perusperiaatteen, noudattamista (ks. em. yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 46 ja 47 kohta; asia C-409/04, Teleos ym., tuomio 27.9.2007, Kok. 2007, s. I-7797, 52 ja 53 kohta ja asia C-271/06, Netto Supermarkt, tuomio 21.2.2008, Kok. 2008, s. I-771, 19 ja 20 kohta).

24 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että kansallinen lainsäädäntö, jossa oletetun petoksen riskin vuoksi säädetään vähentämättä jääneen arvonlisäveron palauttamista koskevista säännöistä, jotka ovat joillekin verovelvollisille taloudellisesti rasittavampia, ilman että annetaan verovelvolliselle mahdollisuutta osoittaa, ettei kyse ole veropetoksesta tai veron kiertämisestä, jotta verovelvolliseen voitaisiin soveltaa vähemmän pakottavia ehtoja, ei ole veropetosten ja veron kiertämisen estämisen tavoitteeseen nähden oikein suhteutettu keino, vaan se haittaa liiallisesti

kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista (ks. analogisesti vähennysoikeuden epäämisen osalta yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-7013, 62 kohta ja takavarikon osalta em. yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 51 kohta).

25 Käsiteltävänä olevassa asiassa tilanne on juuri tällainen pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön osalta, kuten edellä tämän tuomion 20 kohdassa todetaan.

26 Ennakkoratkaisupyynnöstä nimittäin ilmenee, että Puolan arvonlisäverolain 97 §:n 5 ja 7 momenttia sovelletaan yleisellä ja ennalta ehkäisevällä tavalla uusiin verovelvollisiin, ilman että niillä on mahdollisuutta osoittaa, ettei kyse ole veropetoksesta tai veron kiertämisestä.

27 Kyseessä olevat kansalliset säännökset eivät näytä olevan yhteensoveltuvia myöskään sen oikeuskäytännössä vahvistetun ehdon kanssa, jota käsitellään tämän tuomion 17 kohdassa ja jonka mukaan vähentämättä jääneen arvonlisäveron palauttaminen on suoritettava kohtuullisen ajan kuluessa. Kuten ennakkoratkaisupyynnössä nimittäin täsmennetään, uusiin verovelvollisiin sovellettava 180 päivän palauttamisen määräaika on toisaalta kuusi kertaa pidempi kuin sovellettava arvonlisäveron yhden kuukauden pituinen tilityskausi ja toisaalta kolme kertaa pidempi kuin muihin verovelvollisiin sovellettava määräaika, ilman että Puolan viranomaiset esittäisivät seikkoja, jotka selventävät, miksi veron kiertämisen ja veropetosten ehkäisemiseksi on tarpeellista soveltaa näin laajalle ulottuvaa erilaista kohtelua.

28 Lisäksi näin pitkä määräaika vaikuttaa vielä vähemmän tarpeelliselta, koska jos palautuksen oikeellisuus vaatii lisäselvityksiä, veroviranomainen voi joka tapauksessa Puolan arvonlisäverolain 87 §:n 2 momentin nojalla pidentää 60 päivän määräaikaa, jonka aikana palautus on suoritettava, selvitysmenettelyn päättymiseen saakka.

29 Puolan arvonlisäverolain 97 §:n 7 momentissa uusille verovelvollisille annetulla mahdollisuudella toimittaa vakuus, jotta ne voisivat hyötyä vähentämättä jääneen

arvonlisäveron palauttamisen normaalista 60 päivän määräajasta, ei ole vaikutusta edellisissä kohdissa esitettyihin näkemyksiin.

30 Kuten komissio nimittäin väittää, kyseinen vakuus ei ole kohtuullinen palautettavana olevan, liikaa maksetun arvonlisäveron määrään eikä verovelvollisen yrityksen taloudelliseen kokoon nähden.

31 On erityisesti todettava, että tällaisen vakuuden toimittaminen voi vastoin sitä oikeuskäytännössä vahvistettua vaatimusta, johon viitataan tämän tuomion 17 kohdassa, aiheuttaa huomattavan taloudellisen riskin yrityksille, jotka vasta kehittävät toimintaansa ja joilla ei siten vielä voi olla merkittäviä resursseja.

32 Käytännössä velvollisuus toimittaa kyseinen vakuus normaalista määräajasta hyötymiseksi johtaa ainoastaan siihen, että taloudellinen rasite, joka liittyy siihen, että liikaa maksetun arvonlisäveron määrä sidotaan 180 päivän ajaksi, korvataan rasitteella, joka liittyy sidottavan vakuuden määrään. Tämä on vielä vähemmän perusteltua toisaalta siitä syystä, että tämä jälkimmäinen määrä voi, kuten on pääasiassa, olla korkeampi kuin kyseessä oleva liikaa maksetun arvonlisäveron määrä, ja toisaalta siitä syystä, että vakuuden sitomisen kesto on pidempi kuin uusien verovelvollisten osalta säädetty määräaika liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamiseksi. Puolan arvonlisäverolain 97 §:n 6 momentin nojalla vakuus voidaan nimittäin vapauttaa vasta 12 kuukauden kuluttua arvonlisäveroilmoituksen jättämisestä sillä edellytyksellä, että verovelvollinen on maksanut kaikki verot, jotka liittyvät ajanjaksoon, josta verovelvollisen on maksettava veroa valtiolle.

33 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohta ja suhteellisuusperiaate ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään veropetoksien ja veron kiertämisen estämiseksi tarpeellisen valvonnan mahdollistamista varten, että määräaikaa, joka kansallisella veroviranomaisella on vähentämättä jääneen arvonlisäveron palauttamiseksi tietyille verovelvollisille, pidennetään 60 päivästä 180 päivään siitä päivästä alkaen, kun verovelvollinen on jättänyt arvonlisäveroilmoituksen, paitsi, jos kyseiset verovelvolliset toimittavat 250 000 PLN:n suuruisen vakuuden.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisessa kysymyksessään lähinnä sitä, voidaanko Puolan arvonlisäverolain 97 §:n 5 ja 7 momentin säännöksiä pitää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina ”poikkeavina erityistoimenpiteinä” tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.

35 Tältä osin on todettava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa asetetaan jäsenvaltioiden mahdollisuudelle ottaa käyttöön tällaisia poikkeavia erityistoimenpiteitä vaatimus erityisestä menettelystä, jossa edellytyksenä on erityisesti Euroopan unionin neuvoston yksimielinen hyväksyntä.

36 Kuten julkisasiamies korostaa ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa ja kuten komissio oikeutetusti väittää, asiakirjoista ei ilmene, että neuvosto olisi antanut kyseessä oleville toimenpiteille luvan kuudennesta arvonlisäverodirektiivistä poikkeavina erityistoimenpiteinä kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla.

37 Näin ollen Puolan arvonlisäverolain 97 §:n 5 ja 7 momentissa vahvistettujen sääntöjen kaltaiset säännöt eivät voi kuulua kyseisen 27 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

38 Siten toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset säännöt eivät ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja ”poikkeavia erityistoimenpiteitä” tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.

Oikeudenkäyntikulut

39 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.12.2005 annetulla neuvoston direktiivillä 2005/92/EY, 18 artiklan 4 kohta ja suhteellisuusperiaate ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään veropetoksien ja veron kiertämisen estämiseksi tarpeellisen valvonnan mahdollistamista varten, että määräaikaa, joka kansallisella veroviranomaisella on vähentämättä jääneen arvonlisäveron palauttamiseen tietyille verovelvollisille, pidennetään 60 päivästä 180 päivään siitä päivästä alkaen, kun verovelvollinen on jättänyt arvonlisäveroilmoituksen, paitsi, jos kyseiset verovelvolliset toimittavat 250 000 PLN:n suuruisen vakuuden.

2) Pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset säännöt eivät ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2005/92, 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja ”poikkeavia erityistoimenpiteitä” tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.

Allekirjoitukset