A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2008. július 10. *

A C-25/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Lengyelország) a Bírósághoz 2007. január 25-én érkezett, 2006. december 11-i határozatával terjesztett elő az előtte

Alicja Sosnowska

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, A. Tizzano (előadó), A. Borg Barthet, M Ilešič és E. Levits bírák,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

főtanácsnok: J. Mazák,
hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. november 22-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– A. Sosnowska képviseletében M. Sworobowicz doradca podatkowy,

– a lengyel kormány képviseletében E. Ośniecka-Tamecka, H. Majszczyk, valamint M. Jarosz, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében K. Herrmann és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2008. február 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem egyrészt a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvvel (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o., a továbbiakban: első HÉA-irányelv) 2. cikkével és a 2005. december 12-i 2005/92/EK tanácsi irányelvvel (HL L 345., 19. o.) módosított 77/388 hatodik irányelv (a továbbiakban: hatodik HÉA-irányelv) 18. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett EK 5. cikk harmadik bekezdésének értelmezésére vonatkozik. Ez a kérelem másrészt a hatodik HÉA-irányelv 27. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet az A. Sosnowska (a továbbiakban: felperes) és a Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (a wrocławi adóhivatal igazgatója, a továbbiakban: az adóhivatal igazgatója) között a felperes által fizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) túlfizetésének a visszatérítése iránti kérelem tárgyában folyamatban lévő peres eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 Az első HÉA-irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A közös hozzáadottértékadó-rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A hozzáadottérték-adót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadó-összeg levonását követően kell felszámítani.

A közös hozzáadottértékadó-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni."

4 A hatodik HÉA-irányelv 18. cikke (2) bekezdésének első albekezdése kimondja:

„Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban keletkezett összes fizetendő adó összegéből levonja azon adó összegét,

amelyre nézve ugyanazon időszak alatt levonási joga keletkezett és amelyet az (1) bekezdés rendelkezései szerint lehet érvényesíteni.

[…]”

5 A hatodik HÉA-irányelv 18. cikke (4) bekezdésének első albekezdése előírja:

„Amennyiben a megengedett levonások összege túllépi az adómegállapítási időszakra fizetendő adó összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.”

6 A hatodik HÉA-irányelv 27. cikkének (1) bekezdése alapján:

„A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy ezen irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására. Az adókivetés egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.”

A nemzeti jog

7 A forgalmi adóról szóló 2004. március 11-i törvény (ustawa o podatku od towarów i usług, 2004. évi Dz. U, 54. sz., 535. sz. címsor, a továbbiakban: a forgalmi adóról szóló tövény) 87. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(1) Ha az […] előzetesen felszámított adó összege meghaladja a fizetendő adó összegét, az adóalany jogosult arra, hogy a következő elszámolási időszakokban fizetendő adót a megfelelő különbözettel csökkentse, vagy jogosult a különbözet bankszámlán történő visszatérítésére.

(2) […] az adókülönbözetet az adóalany elszámolásának benyújtásától számított 60 napon belül […] térítik vissza. Ha a visszatérítési jog megállapításához kiegészítő vizsgálat szükséges, az adóhivatal vezetője e határidőt a vizsgálati eljárás befejezéséig meghosszabbíthatja. […]”

8 A forgalmi adóról szóló tövény 97. cikke kimondja:

„(1) A 15. cikkben említett adóalanyoknak, akik aktív HÉA-alanyként adóhatósági bejelentésre kötelesek, az első Közösségen belüli értékesítés vagy beszerzés lebonyolításának napját megelőzően az adóhivatal vezetőjével a 96. cikkben említett nyilvántartási bejelentőn közölniük kell, hogy szándékukban áll ilyen tevékenységet megkezdeni.

[…]

(5) A 87. cikk (2) bekezdésében […] említett adókülönbözet visszatérítési határideje 180 napra hosszabbodik annál az adóalanynál, aki az 5. cikkben említett tevékenységet megkezdte, illetve annál az adóalanynál, aki e tevékenységet az (1) bekezdésben említett bejelentést megelőző tizenkét hónapon belül kezdte meg, és közösségi adóalanyként vették nyilvántartásba [a továbbiakban: új adóalanyok]. […]

(6) Az (5) bekezdésben említett adóalanyok esetében alkalmazandók a 87. cikk (2)–(6) bekezdésében rögzített visszatérítési elvek és határidők a 12 hónap vagy négy negyedév elteltét követő első elszámolási időszak elszámolásától kezdődően, ha ezek tekintetében az adóalany adóbevallást nyújtott be, és határidőben elszámolt az állami költségvetésbe befolyó adóval, figyelembe véve azt is, ha magánszemélyekre kivetett jövedelemadót is fizet.

(7) Az (5) bekezdés nem alkalmazható, ha az adóalany az adóhivatal javára 250 000 PLN összegű i. kauciót, ii. vagyoni biztosítékot vagy iii. bankgaranciát nyújt [a továbbiakban: biztosíték].”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 A 2006 januári HÉA-bevallásában a felperes 44 782 PLN összegű HÉA-túlfizetést mutatott ki. A hatodik HÉA-irányelv 18. cikkének (4) bekezdésére hivatkozva kérte tehát a świdnicai adóhivataltól, hogy a HÉA-bevallása benyújtásától számított 60 napon belül térítse vissza számára e túlfizetést.

10 A forgalmi adóról szóló törvény 87. cikkének (1) és (2) bekezdése, valamint a 97. cikkének (5) és (7) bekezdése alapján a świdnicai adóhivatal elutasította a kérelmét. Az említett adóhivatal szerint ugyanis a felperes nem részesülhet 60 napon

belül HÉA-túlfizetés visszatérítésben, mivel azáltal, hogy tevékenységét 12 hónapnál korábban kezdte meg, és nem nyújtott „biztosítékot" az adóhatóságnak a 97. cikk (7) bekezdése értelmében, nem teljesítette azokat a feltételeket, amelyeket az említett törvény az igényelt visszatérítéshez előír.

11 A felperes e határozat ellen panaszt nyújtott be az adóhivatal igazgatójához, aki megerősítette az elutasító határozatot.

12 Az ezen állásfoglalással elégedetlen felperes ezután a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiuhoz fordult, amely – mivel kétségei voltak a szóban forgó nemzeti jogszabály közösségi joggal való összeegyeztethetőségét illetően – felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő két kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„(1) Feljogosítja-e az [első HÉA-irányelv] 2. cikkével és a [hatodik HÉA-irányelv] 18. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett [EK 5. cikk] (3) bekezdése a tagállamot arra, hogy a forgalmi adóról szóló nemzeti szabályozásban olyan rendelkezéseket írjon elő, mint a [forgalmi adóról szóló törvény] 97. cikkének (5) és (7) bekezdésében foglalt rendelkezések?

(2) Az adókijátszás vagy adókikerülés egyes formáinak megakadályozására szolgáló, a [hatodik HÉA-irányelv] 27. cikkének (1) bekezdése szerinti különös intézkedések közé tartoznak-e a [forgalmi adóról szóló törvény] 97. cikkének (5) és (7) bekezdésében foglalt rendelkezések?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

13 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik HÉA-irányelv 18. cikkének (4) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely – mint az alapügyben szóban forgó – az adókijátszások és adókikerülések megakadályozásához szükséges ellenőrzések lehetővé tétele céljából az adóalany HÉA-bevallásának benyújtásától számított 60 napról 180 napra hosszabbítja meg azt az időszakot, amely az adóhatóság rendelkezésére áll a HÉA-túlfizetés valamely adóalany-kategória számára történő visszatérítésére, kivéve ha ezen adóalanyok 250 000 PLN összegű biztosítékot nyújtanak.

14 E tekintetben már az elején emlékeztetni kell arra, hogy az adóalanyoknak a hatodik HÉA-irányelv 17 cikkében biztosított azon joga, hogy az általuk fizetendő HÉA-ból levonják azon adót, amelyet az árukra és szolgáltatásokra előzetesen kivetettek, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a HÉA közösségi szabályozás által bevezetett közös rendszerének egyik alapelvét képezi (lásd ebben az értelemben többek között a C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-7281. o.] 47. pontját és a C-78/00. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2001. október 25-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-8195. o.] 28. pontját).

15 Amint a Bíróság már többször hangsúlyozta, az adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. E mechanizmus a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül (lásd többek között a C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 18. pontját, a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 43. pontját, valamint a C-368/06. sz. Cedilac-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-12327. o.] 31. pontját).

16 Fontos továbbá emlékeztetni arra, hogy amennyiben a levonható adó összege meghaladja a fizetendő adó összegét, és ezért az adóalany a levonási jogot nem tudja a hatodik HÉA-irányelv 18. cikkének (2) bekezdésében meghatározott beszámításon keresztül gyakorolni, ugyanezen rendelkezés (4) bekezdése előírja, hogy a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

17 Az alapügy tárgyát képező ez utóbbi lehetőséggel kapcsolatban a Bíróság megállapította, hogy bár a tagállamok rendelkeznek bizonyos mozgástérrel a HÉA-túlfizetés visszatérítési szabályainak meghatározása során, e szabályok nem sérthetik a közös HÉA-rendszer semlegességének elvét azáltal, hogy ezen adót teljesen vagy részben az adóalanyra terhelik. Különösen e szabályoknak lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltelek mellett az e HÉA-túlfizetésből származó teljes követelését visszakapja, ami azzal jár, hogy a visszatérítésnek ésszerű határidőn belül, pénzben vagy egyenértékű módon kell történnie, és hogy a visszatérítés elfogadott módja nem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 32–34. pontját).

18 Ezért a közös HÉA-rendszer fenti pontokban hivatkozott ezen alapelveinek a fényében kell megvizsgálni a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdést.

19 Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a HÉA-túlfizetés adóalany számára történő visszatérítésének szabályait rögzítő, forgalmi adóról szóló törvény előírja, hogy az adóhivatalnak az adóalany HÉA-bevallásának benyújtásától 60 nap áll rendelkezésére a visszatérítésre, azonban ez a határidő 180 napra hosszabbodik, amennyiben olyan új adóalanyokról van szó, aki – mint az alapügy felperese – nem nyújtott az ugyanezen törvény 97. cikke (7) bekezdésének értelmében vett „biztosítékot”.

20 Meg kell tehát állapítani, hogy a HÉA-túlfizetés visszatérítési szabályai új adóalanyok esetében szigorúbbak, mint a más adóalanyokra alkalmazott szabályok. Ezért nekik

– legalábbis a visszatérítendő HÉA-túlfizetés erejéig – különösen hosszú ideig kell viselniük a HÉA pénzügyi terhét.

21 A Lengyel Köztársaság magyarázata szerint a határidő ilyen meghosszabbítását az indokolja, hogy az adóhivatal számára ismeretlen új HÉA-alanyokról van szó, akik esetében szigorúbb ellenőrzéseket kell végezni az adókikerülések és adókijátszások megakadályozása céljából.

22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már megállapította, hogy a tagállamok jogos érdeke pénzügyi érdekeik védelme céljából megfelelő intézkedéseket hozni, és az adókijátszás, az adókikerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a hatodik HÉA-irányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Molenheide és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 47. pontját; a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 71. pontját és a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 54. pontját).

23 Mindazonáltal, amint a főtanácsnok az indítványának 20. pontjában emlékeztet, az arányosság elvének megfelelően a tagállamoknak olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek lehetővé teszik e cél hatékony elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik a szóban forgó közösségi jogszabályok célkitűzéseit és elveit, mint például a HÉA-levonási jog alapelvét (lásd a fent hivatkozott Molenheide és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 46. és 47. pontját; a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 52. és 53. pontját, valamint a C-271/06. sz. Netto Supermarkt ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-771. o.] 19. és 20. pontját).

24 Azonban e tekintetben az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az olyan nemzeti jogszabály, amely az adóalanyok meghatározott kategóriája esetében a HÉA-túlfizetés visszatérítésére a feltételezett adókijátszások kockázata miatt szigorúbb szabályokat ír elő, anélkül hogy az adóalanynak a kevésbé szigorú feltételek előnyeiben való részesülés céljából lehetősége lenne az adókijátszás vagy adókikerülés hiányát bizonyítani, nem minősül az adókijátszás vagy adókikerülés elleni küzdelem céljával arányos eszköznek és túlzottan befolyásolja a hatodik HÉA-irányelv célkitűzéseit és elveit

(lásd analógia útján a levonás kizárásának területén a C-177/99. sz. és C-181/99. sz., Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-7013. o.] 62. pontját; a lefoglalás területén a fent hivatkozott Molenheide és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 51. pontját).

25 Amint a jelen ítélet 20. pontjában a Bíróság megállapította, pontosan ez a helyzet az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabály esetében.

26 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis kitűnik, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 97. cikkének (5) és (7) bekezdése általános és megelőző jelleggel alkalmazandó az új adóalanyokra, anélkül hogy lehetőségük lenne bizonyítani, hogy nem áll fenn az adókijátszás vagy adókikerülés veszélye.

27 Hasonlóképpen, a szóban forgó nemzeti rendelkezések nincsenek összhangban a jelen ítélet 17. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatban meghatározott azon feltétellel, miszerint a HÉA-túlfizetés visszatérítésének ésszerű határidőn belül kell megtörténnie. Amint ugyanis az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szerepel, az új adóalanyok esetében előírt 180 napos visszatérítési határidő egyrészt hatszor hosszabb, mint a HÉA-bevallás egy hónapos időszaka, másrészt háromszor hosszabb, mint a más adóalanyok esetében alkalmazandó határidő, és mindez anélkül, hogy a lengyel hatóságok bizonyítékot szolgáltattak volna annak magyarázatára, hogy az adókikerülés és adókijátszás elleni küzdelem érdekében miért van szükség ilyen mértékű eltérő bánásmódra.

28 Továbbá ilyen hosszú határidő azért is tűnik kevésbé szükségesnek, mivel a forgalmi adóról szóló törvény 87. cikkének (2) bekezdése alapján, ha a visszatérítési jog megállapításához kiegészítő vizsgálat és további információ szükséges, az adóhivatal vezetője a visszatérítésre rendelkezésre álló 60 napos határidőt a vizsgálati eljárás befejezéséig mindenképpen meghosszabbíthatja.

29 Végül az új adóalanyok számára a forgalmi adóról szóló törvény 97. cikkének (7) bekezdésében nyitva álló azon lehetőség, hogy a HÉA-túlfizetés visszatérítésére

rendelkezésre álló szokásos 60 napos határidő esetükben történő alkalmazása céljából biztosítékot nyújtsanak, nem kérdőjelezheti meg a fenti pontokban kifejtett megállapításokat.

30 Ugyanis a Bizottság érvelésének megfelelően az említett biztosíték sem a visszatérítendő HÉA-túlfizetés összegével, sem az adóalany gazdasági méretével nincs arányban.

31 Különösen ilyen biztosíték nyújtása – a jelen ítélet 17. pontjában említett ítélkezési gyakorlatban megfogalmazott követelménnyel ellentétben – nem elhanyagolható pénzügyi kockázatot okozhat azon vállalkozások számára, amelyek épp csak megkezdték tevékenységüket, és ezért nem rendelkezhetnek jelentős forrásokkal.

32 Valójában az említett biztosítéknyújtási kötelezettség abból a célból, hogy az általában alkalmazandó határidő vonatkozhasson, csak azt vonja maga után, hogy a HÉA-túlfizetés összegének 180 napra történő lekötésével járó anyagi teher helyébe a biztosíték összegének lekötésével járó anyagi teher lép. Azonban annál kevésbé indokolt, mivel egyrészt, ahogy az alapügyben is, ez utóbbi összeg magasabb lehet, mint a szóban forgó HÉA-túlfizetés összege, másrészt pedig a biztosíték lekötésének időtartama hosszabb, mint a HÉA-túlfizetés új adóalanyok esetében történő visszatérítésének határideje. Ugyanis a forgalmi adóról szóló törvény 97. cikkének (6) bekezdése alapján a biztosítékot csak a HÉA-bevallást követő tizenkét hónapos időszak után lehet felszabadítani, ha az adóalany ezen időszakra kifizette az államnak járó összes adót.

33 Ilyen körülmények között az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik HÉA-irányelv 18. cikkének (4) bekezdésével és az arányosság elvével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely – mint az alapügyben szóban forgó – az adókijátszások és adókikerülések megakadályozásához szükséges ellenőrzések lehetővé tétele céljából az adóalany HÉA-bevallásának benyújtásától számított 60 napról 180 napra hosszabbítja meg azt az időszakot, amely az adóhivatal rendelkezésére áll a HÉA-túlfizetés valamely adóalany-kategória számára történő visszatérítésére, kivéve ha ezen adóalanyok 250 000 PLN összegű biztosítékot nyújtanak.

A második kérdésről

34 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a forgalmi adóról szóló törvény 97. cikkének (5) és (7) bekezdésének rendelkezéseit lehet-e a hatodik HÉA-irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerinti „eltérő különös intézkedéseknek" tekinteni, amelyek célja az adókijátszás vagy adókikerülés egyes formáinak megakadályozása.

35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik HÉA-irányelv 27. cikkének (1) bekezdése a tagállamok azon lehetőségét, hogy ilyen eltérő intézkedéseket vezessenek be, különösen a Tanács egyhangú egyetértését megkövetelő különleges eljáráshoz köti.

36 Azonban, amint a főtanácsnok az indítványának 29. pontjában hangsúlyozza, és ahogy a Bizottság helyesen érvel, az iratokból nem következik, hogy a szóban forgó intézkedéseket, mint a hatodik HÉA-irányelvtől eltérő különleges intézkedéseket, az említett rendelkezésekkel összhangban engedélyezte a Tanács.

37 Ilyen körülmények között az olyan rendelkezések, mint a forgalmi adóról szóló törvény 97. cikkének (5) és (7) bekezdése, nem tartozik az említett 27. cikk (1) bekezdésének hatálya alá.

38 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az olyan rendelkezéseket, mint amelyekről az alapügyben szó van, nem lehet a hatodik HÉA-irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerinti „eltérő különös intézkedéseknek" tekinteni, amelyek célja az adókijátszás vagy adókikerülés egyes formáinak a megakadályozása.

A költségekről

39 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) A 2005. december 12-i 2005/92/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 18. cikkének (4) bekezdésével és az arányosság elvével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely – mint az alapügyben szóban forgó – az adókijátszások és adókikerülések megakadályozásához szükséges ellenőrzések lehetővé tétele céljából az adóalany hozzáadottértékadó-bevallásának benyújtásától számított 60 napról 180 napra hosszabbítja meg azt az időszakot, amely az adóhivatal rendelkezésére áll a hozzáadottértékadó-túlfizetés valamely adóalanykategória számára történő visszatérítésére, kivéve ha ezen adóalanyok 250 000 PLN összegű biztosítékot nyújtanak.

2) Az olyan rendelkezéseket, mint amelyekről az alapügyben szó van, nem lehet a 2005/92 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése szerinti „eltérő különös intézkedéseknek" tekinteni, amelyek célja az adókijátszás vagy adókikerülés egyes formáinak a megakadályozása.

Aláírások