

V?c C-25/07

Alicja Sosnowska

v.

Dyrektor Izby Skarbowej we Wroc?awiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu

(?ádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu)

„DPH – Sm?rnice 67/227/EHS a 77/388/EHS – Vnitrostátní právní p?edpisy stanovící pravidla vrácení nadm?rného odp?tu DPH – Zásady da?ové neutrality a proporcionality – Zvláštní odchylující se opat?ení“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 18 odst. 4)

?lánek 18 odst. 4 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu a zásada proporcionality brání takové vnitrostátní právní úprav?, která za ú?elem umožn?ní nezbytných kontrol k zabrán?ní da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem prodlu?uje z 60 na 180 dn? ode dne podání p?iznání k dani z p?idané hodnoty osobou povinnou k dani lh?tu, kterou má vnitrostátní finan?ní ú?ad pro vrácení nadm?rného odp?tu dan? z p?idané hodnoty ur?ité kategorii osob povinných k dani, krom? p?ípadu, kdy tyto osoby slo?í jistotu ve stanovené vyšší ?ástce.

Vnitrostátní právní p?edpisy stanovící podmínky vrácení nadm?rného odp?tu dan? z p?idané hodnoty, které jsou nákladn?jší pro jednu kategorii osob povinných k dani z d?vodu p?edpokládaného rizika da?ových únik?, ani? by osoba povinná k dani mohla za ú?elem využití mén? omezujících pravidel prokázat, že se da?ových únik? nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem nedopustila, nep?edstavují prost?edek p?im??ený cíli boje proti da?ovým únik?m a vyhýbání se da?ovým povinnostem a nadm?rn? se dotýkají cíle a zásad šesté sm?rnice.

Stejn? tak se taková právní úprava nejeví být v souladu s podmínkou, podle které vrácení nadm?rného odp?tu dan? musí být uskute?n?no v p?im??ené lh?t?. Lh?ta pro vrácení v délce 180 dn? stanovená pro nové osoby povinné k dani, totiž osoby povinné k dani, které své ?innosti zahájily p?ed mén? než 12 m?síci, je totiž jednak šestkrát delší než jednom?sí?ní ú?etní období pro da?, a jednak t?ikrát delší než lh?ta pou?ívaná pro další osoby povinné k dani, a to bez prokázání nezbytnosti zavedení rozdílného zacházení v takovém rozsahu pro boj proti da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem.

Mo?nost, poskytnutá novým osobám povinným k dani, slo?it za ú?elem využití b?žné lh?ty 60 dn? jistotu, nem?že tyto úvahy zpochybnit, jeliko? uvedená jistota není p?im??ená ani výši nadm?rného odp?tu dan?, který má být vrácen, ani hospodá?ské velikosti osoby povinné k dani. Zvlášt? by p?edložení takové jistoty mohlo podnik?m, které práv? zahájily svou ?innost, a mo?ná proto nedisponují velkými finan?ními zdroji, p?inášet nezanedbatelné finan?ní riziko. Ve

skutečnosti má povinnost poskytnout uvedenou jistotu pro možnost využití běžně uplatňované lhůty za následek pouze nahrazení finanční zátěže spojené s peněžní vázaností částky nadměrného odpotu daně pro období 180 dnů finanční zátěží spojenou s peněžní vázaností částky jistoty.

(viz body 24, 26–27, 29–33, výrok 1)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

10. července 2008 (*)

„DPH – Směrnice 67/227/EHS a 77/388/EHS – Vnitrostátní právní předpisy stanovící pravidla vrácení nadměrného odpotu DPH – Zásady daňové neutrality a proporcionality – Zvláštní odchylující se opatření“

Ve věci C-25/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polsko) ze dne 11. prosince 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 25. ledna 2007, v řízení

Alicja Sosnowska

proti

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odrędek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, A. Tizzano (zpravodaj), A. Borg Barthet, M. Ilešič a E. Levits, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. listopadu 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za A. Sosnowskou M. Sworobowiczem, doradca podatkowy,
- za polskou vládu E. Oñieckou-Tameckou a H. Majszczyk, jakož i M. Jaroszem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství K. Herrmann a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. února 2008,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká jednak výkladu čl. 5 třetího pododstavce ES, ve spojení s článkem 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3), ve znění šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „první směrnice o DPH“), a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice Rady 2005/92/ES ze dne 12. prosince 2005 (Úř. věst. L 345, s. 19, dále jen „šestá směrnice o DPH“). Zároveň se tato žádost týká výkladu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi A. Sosnowskou (dále jen „žalobkyně“) a Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (reditel finanční komory ve Vratislavi, dále jen „Dyrektor“) ve věci žádosti o vrácení nadměrného odpotu daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacené žalobkyní.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 první směrnice o DPH stanoví:

„Společný systém daní z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobeno dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daní z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

Společný systém daní z přidané hodnoty se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

4 Článek 18 odst. 2 první pododstavec šesté směrnice o DPH uvádí:

„Osoba povinná k dani provede odpot daní tak, že od celkové výše daní z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daní, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpot, který může být uplatněn podle odstavce 1.

[...]“

5 Článek 18 odst. 4 první pododstavec šesté směrnice o DPH stanoví:

„Jestliže za dané zdaňovací období výše přípustného odpotu daní překročí výši splatné daní, mohou členské státy vrátit daň nebo převést nadměrný odpot daní do následujícího období v souladu s podmínkami, které samy stanoví.“

6 Podle čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH:

„Rada m?že jednomysln? na návrh Komise povolit kterémukoli ?lenskému státu, aby zavedl zvláštní opat?ení odchylovící se od ustanovení této sm?rnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vym?řování dan? nebo zabránit ur?itým druh?m da?ových únik? nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem. Opat?ení zamýšlená ke zjednodušení postupu vym?řování dan? sm?jí ovlivnit výši dan? splatné p?i kone?né spot?eb? nejvýše v zanedbatelném rozsahu.“

Vnitrostátní právo

7 ?lánek 87 odst. 1 a 2 zákona o dani na zboží a služby (ustawa o podatku od towarów i us?ug) ze dne 11. b?ezna 2004 (Dz. U 2004, ?. 54, poz. 535, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„1. Pokud je ?ástka DPH na vstupu [...] v ú?etním období vyšší než ?ástka dan? na výstupu, má osoba povinná k dani právo snížit ?ástku dan? splatné na výstupu za následující období o tento rozdíl, nebo právo na vrácení tohoto rozdílu na bankovní ú?et.

2. [...] [R]ozdíl DPH bude vrácen [...] do 60 dn? ode dne podání p?iznání k DPH osobou povinnou k dani. Pokud se pro p?iznání nároku na vrácení zdá být užite?né provedení dodate?ného šet?ení legality, m?že vedoucí finan?ního ú?adu tuto lh?tu prodloužit za ú?elem nezbytného objasn?ní. [...]“

8 ?lánek 97 zákona o DPH stanoví:

„1. Osoby povinné k dani uvedené v ?lánku 15, které jsou povinny zaregistrovat se jako plátcí DPH, musí p?ede dnem provedení prvního dodání uvnit? Spole?enství nebo prvního po?ízení uvnit? Spole?enství sd?lit zám?r za?ít provád?t tyto ?innosti vedoucímu finan?ního ú?adu v p?ihlášení k registraci uvedeném v ?lánku 96.

[...]

5. Lh?ta pro vrácení rozdílu dan? uvedeného v ?l. 87 odst. 2 [...] osobám povinným k dani, které za?ínají s výkonem ?inností uvedených v ?lánku 5, jakož i osobám povinným k dani, které s výkonem t?chto ?inností za?aly b?hem mén? než 12 m?síc? p?ed p?ihlášením stanoveným v odstavci 1, a které byly zaregistrovány jako plátcí DPH v EU [dále jen ‚nové osoby povinné k dani‘], se prodlužuje na 180 dn?. [...]

6. Pokud jde o osoby povinné k dani uvedené v odstavci 5, vztahují se na n? zásady a lh?ty pro vrácení stanovené v ?l. 87 odst. 2 až 6, po?ínaje vyú?továním za první ú?tovací období po uplynutí dvanácti m?síc? nebo ?ty? ?tvrtletí, za které osoba povinná k dani odevzdala da?ová p?iznání a ve stanovené lh?t? vyú?tovala dan? plynoucí do státního rozpo?tu, a sice i v rozsahu, v n?mž platí da? z p?íjm? fyzických osob.

7. Ustanovení odstavce 5 se nepoužije, pokud osoba povinná k dani poskytne finan?nímu ú?adu záruku ve form? i) jistoty, ii) majetkového zajišt?ní, nebo iii) bankovní záruky ve výši 250 000 PLN (dále jen ‚jistota‘).“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

9 Ve svém p?iznání k DPH za leden 2006 žalobkyn? uvedla, že zaplatila DPH vedoucí k nadm?rnému odpo?tu této dan? ve výši 44 782 PLN. S odvoláním na ?l. 18 odst. 4 šesté sm?rnice o DPH tedy požádala finan?ní ú?ad ve ?widnici o vrácení tohoto nadm?rného odpo?tu do 60 dn? ode dne podání svého p?iznání k DPH.

10 Na základ? ?l. 87 odst. 1 a 2 a ?l. 97 odst. 5 a 7 zákona o DPH finan?ní ú?ad ve ?widnici

tuto žádost zamítl. Podle uvedeného úřadu totiž žalobkyně nemůže vrácení nadměrného odpot DPH obdržet do 60 dnů, neboť jelikož své činnosti zahájila před méně než 12 měsíci a finančnímu úřadu nepředložila „jistotu“ ve smyslu uvedeného čl. 97 odst. 7, nesplnila podmínky stanovené uvedeným zákonem pro požadované vrácení.

11 Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí stížnost u Dyrektora, který potvrdil zamítavé rozhodnutí.

12 Jelikož toto zaujetí stanoviska žalobkyni neuspokojilo, podala poté žalobu k Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, který má pochybnosti, pokud jde o služitelnost dotčených vnitrostátních ustanovení s právem Společenství, přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující dvě předběžné otázky:

„1. Píznává čl. 5 odst. 3 ES ve spojení s článkem 2 [první směrnice o DPH] a čl. 18 odst. 4 [šesté směrnice o DPH] členskému státu právo zařadit do vnitrostátní právní úpravy daně ze zboží a služeb taková ustanovení, jako jsou ustanovení uvedená v čl. 97 odst. 5 a 7 [zákona o DPH]?

2. Patří ustanovení uvedená v čl. 97 odst. 5 a 7 [zákona o DPH] k zvláštním opatřením, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem podle čl. 27 odst. 1 [šesté směrnice o DPH]?

K předběžným otázkám

K první otázce

13 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 18 odst. 4 šesté směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká je dotčena v povodním řízení, která za účelem umožnění nezbytných kontrol k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem prodlužuje z 60 na 180 dnů ode dne podání přiznání k DPH osobou povinnou k dani lhůtu, kterou má vnitrostátní finanční úřad pro vrácení nadměrného odpot DPH určité kategorii osob povinných k dani, kromě případu, kdy tyto osoby složí jistotu v částce 250 000 PLN.

14 V tomto ohledu je třeba rovnou připomenout, že právo osob povinných k dani, zaručené v článku 17 šesté směrnice o DPH, odpotist od DPH, kterou jsou povinny odvést, tu DPH, která již zatížila zboží nebo služby na vstupu, podle ustálené judikatury představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného právními předpisy Společenství (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, bod 47, jakož i ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie, C-78/00, Recueil, s. I-8195, bod 28).

15 Jak Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, vyplývá z toho, že nárok na odpotet daně je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečňovaná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18; ze dne 21. března 2000, Gabalfria a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43, jakož i ze dne 18. prosince 2007, Cedilac, C-368/06, Sb. rozh. s. I-12327, bod 31).

16 Mimoto je třeba uvést, že pokud za zdaňovací období výše odejitelné daně překročí výši splatné daně, a jestliže proto osoba povinná k dani nemůže provést odpotet daně odeutním podle čl. 18 odst. 2 šesté směrnice o DPH, stanoví odstavec 4 téhož ustanovení, že členské státy mohou vrátit daň nebo převést nadměrný odpotet daně do následujícího období v souladu s

podmínkami, které samy stanoví.

17 Co se týče této poslední uvedené možnosti, které se týká v?c dot?ená v p?vodním ?ízení, Soudní dv?r up?esnil, že i když ?lenské státy mají ur?itý rozhodovací prostor p?i stanovení podmínek vrácení nadm?rného odpo?tu DPH, tyto podmínky nemohou narušit zásadu neutrality spole?ného systému DPH tím, že na jejich základ? je osoba povinná k dani zcela nebo ?áste?n? zatížena touto daní. Zvlášt? takové podmínky musejí osob? povinné k dani umožnit za vhodných podmínek získat splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadm?rného odpo?tu DPH, z ?ehož vyplývá, že vrácení dan? musí být uskute?n?no v p?im??ené lh?t?, a to bu? v hotovosti, nebo v rovnocenných prost?edcích, a že p?ijatý zp?sob vrácení nesmí v žádném p?ípad? zahrnovat jakékoli finan?ní riziko pro osobu povinnou k dani (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, body 32 až 34).

18 Proto je t?eba otázku položenou p?edkládajícím soudem zkoumat práv? ve sv?tle t?chto základních zásad spole?ného systému DPH, p?ipomenutých v p?edchozích bodech.

19 Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že ustanovení zákona o DPH, která upravují pravidla vrácení nadm?rného odpo?tu této dan?, stanoví, že finan?ní ú?ad má lh?tu 60 dn? pro provedení takového vrácení, b?žící od podání p?iznání k DPH osobou povinnou k dani, avšak že se tato lh?ta prodlužuje na 180 dn?, pokud se jedná, jako v p?ípad? žalobkyn? v p?vodním ?ízení, o nové osoby povinné k dani, které nesložily „jistotu“ ve smyslu ?l. 97 odst. 7 téhož zákona.

20 Je tedy nutno konstatovat, že novým osobám povinným k dani jsou uložena pravidla vrácení nadm?rného odpo?tu zaplacené DPH, která jsou nákladn?jší nežli pravidla, kterým podléhají jiné osoby povinné k dani. Musejí tak nést, alespo? do výše nadm?rného odpo?tu DPH, který má být vrácen, finan?ní zát?ž DPH b?hem zvlášt? dlouhého období.

21 Polská republika vysv?tluje, že toto prodloužení lh?ty je od?vodn?no skute?ností, že se jedná o nové osoby povinné k DPH, které nejsou finan?nímu ú?adu známy a ohledn? nichž je nezbytné provést v?tší kontroly za ú?elem zabrán?ní veškerým da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem.

22 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, jak již Soudní dv?r m?l p?íležitost uvést, že ?lenské státy mají legitimní zájem na p?ijetí krok? k ochran? svých finan?ních zájm? a že boj proti da?ovým únik?m, vyhýbání se da?ovým povinnostem a p?ípadným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou sm?rnicí o DPH (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Molenheide a další, bod 47; rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C?255/02, Sb. rozh. s. I?1609, bod 71, jakož i rozsudek ze dne 6. ?ervence 2006, Kittel a Recolta Recycling, C?439/04 a C?440/04, Sb. rozh. s. I?6161, bod 54).

23 Nicmén?, jak p?ipomíná generální advokát v bod? 20 svého stanoviska, ?lenské státy musejí, v souladu se zásadou proporcionality, využívat prost?edk?, které sice umož?ují ú?inn? dosáhnout takového cíle, avšak co nejmén? narušují cíle a zásady stanovené dot?enými p?edpisy Spole?enství, jako je základní zásada nároku na odpo?et DPH (viz výše uvedený rozsudek Molenheide a další, body 46 a 47, rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C?409/04, Sb. rozh. s. I?7797, body 52 a 53, jakož i rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C?271/06, Sb. rozh. s. I-771, body 19 a 20).

24 V této otázce p?itom z judikatury vyplývá, že vnitrostátní právní p?edpisy stanovící podmínky vrácení nadm?rného odpo?tu DPH, které jsou nákladn?jší pro jednu kategorii osob povinných k dani z d?vodu p?edpokládaného rizika da?ových únik?, aniž by osoba povinná k dani mohla za ú?elem využití mén? omezujících pravidel prokázat, že se da?ových únik? nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem nedopustila, nep?edstavují prost?edek p?im??ený cíli boje

proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem a nadměrně se dotýkají cílů a zásad šesté směrnice o DPH (viz obdobně, v oblasti vyloučení odpůtu daně, rozsudek ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, bod 62, jakož i, v oblasti preventivního zabezpečení, výše uvedený rozsudek Molenheide a další, bod 51).

25 Jak bylo konstatováno v bodě 20 tohoto rozsudku, právě o takový případ jde, co se týče právních předpisů dotčených v povodním řízení.

26 Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že se čl. 97 odst. 5 a 7 zákona o DPH použije obecně a preventivně na nové osoby povinné k dani, aniž by tyto osoby mohly prokázat neexistenci rizika daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

27 Stejně tak se dotčená vnitrostátní ustanovení nejeví být v souladu s podmínkou stanovenou judikaturou, připomenutou v bodě 17 tohoto rozsudku, podle které vrácení nadměrného odpůtu DPH musí být uskutečeno v přiměřené lhůtě. Jak je totiž uvedeno v předkládacím rozhodnutí, lhůta pro vrácení v délce 180 dnů stanovená pro nové osoby povinné k dani je jednak šestkrát delší než jednoměsíční účetní období pro DPH, a jednak třikrát delší než lhůta používaná pro další osoby povinné k dani, přičemž polské orgány nepředložily poznatky, které by byly schopny vysvětlit nezbytnost zavedení rozdílného zacházení v takovém rozsahu pro boj proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

28 Krom toho takto dlouhá lhůta se zdá být o to méně nezbytnou, že finanční úřad v každém případě může podle čl. 87 odst. 2 zákona o DPH, pokud se to pro přiznání nároku na vrácení zdá být užitečné a za účelem nezbytného objasnění, prodloužit lhůtu 60 dnů, ve které musí být vrácení uskutečeno.

29 Pokud se konečně jedná o možnost poskytnutou novým osobám povinným k dani v čl. 97 odst. 7 zákona o DPH složit za účelem využití běžné lhůty 60 dnů pro vrácení nadměrného odpůtu DPH jistotu, tato možnost nemůže zpochybnit úvahy popsané v předchozích bodech.

30 Uvedená jistota, jak uvádí Komise, totiž není přiměřená ani výši nadměrného odpůtu DPH, který má být vrácen, ani hospodářské velikosti osoby povinné k dani.

31 Zvláště by předložení takové jistoty mohlo, v rozporu s požadavkem stanoveným judikaturou uvedenou v bodě 17, podnikům, které právě zahájily svou činnost, a možná proto nedisponují velkými finančními zdroji, přinášet nezanedbatelné finanční riziko.

32 Ve skutečnosti má povinnost poskytnout uvedenou jistotu pro možnost využití běžně uplatňované lhůty za následek pouze nahrazení finanční zátěže spojené s peněžní vázaností částky nadměrného odpůtu DPH pro období 180 dnů finanční zátěží spojenou s peněžní vázaností částky jistoty. To je přitom tím méně důvodné, že jednak poslední uvedená částka může být, jako ve věci v povodním řízení, vyšší než dotčená částka nadměrného odpůtu DPH, a jednak doba vázanosti jistoty je delší než lhůta pro vrácení nadměrného odpůtu DPH stanovená pro nové osoby povinné k dani. Podle čl. 97 odst. 6 zákona o DPH totiž jistota může být uvolněna teprve po uplynutí dvanácti měsíců pod podmínkou, že osoba povinná k dani uhradila veškeré daně týkající se tohoto období, které je povinna odvést do státního rozpočtu.

33 Za těchto podmínek je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 18 odst. 4 šesté směrnice o DPH a zásada proporcionality brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká je dotčena ve sporu v povodním řízení, která za účelem umožnění nezbytných kontrol k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem prodlužuje z 60 na 180 dnů ode dne podání přiznání k DPH osobou povinnou k dani lhůtu, kterou má vnitrostátní finanční úřad pro vrácení nadměrného odpůtu DPH určitě kategorii osob povinných k dani, kromě případu, kdy tyto osoby

složí jistotu v částce 250 000 PLN.

Ke druhé otázce

34 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení uvedená v čl. 97 odst. 5 a 7 zákona o DPH mohou být považována za „zvláštní odchylná se opatření“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

35 V tomto ohledu je nezbytné připomenout, že čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH podmiňuje možnost zavedení takových zvláštních odchylných se opatření členským státem zvláštnímu postupu, stanovícímu zejména jednomyslný souhlas Rady.

36 Avšak, jak zdrazňuje generální advokát v bodě 39 svého stanoviska a jak správně uvádí Komise, ze spisu nevyplývá, že dotčená opatření byla Radou v souladu s uvedeným ustanovením povolena jako zvláštní opatření odchylná se od šesté směrnice o DPH.

37 Za těchto podmínek taková ustanovení, jako jsou ustanovení uvedená v čl. 97 odst. 5 a 7 zákona o DPH, nemohou spadat do působnosti uvedeného čl. 27 odst. 1.

38 Na druhou otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že taková ustanovení, jako jsou ustanovení dotčená ve sporu v původním řízení, nepředstavují „zvláštní odchylná se opatření“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

K nákladům řízení

39 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Článek 18 odst. 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2005/92/ES ze dne 12. prosince 2005, a zásada proporcionality brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká je dotčena ve sporu v původním řízení, která za účelem umožnění nezbytných kontrol k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem prodlužuje z 60 na 180 dnů ode dne podání přiznání k dani z přidané hodnoty osobou povinnou k dani lhůtu, kterou má vnitrostátní finanční úřad pro vrácení nadměrného odpotu daní z přidané hodnoty určité kategorii osob povinných k dani, kromě případu, kdy tyto osoby složí jistotu v částce 250 000 PLN.

2) Taková ustanovení, jako jsou ustanovení dotčená ve sporu v původním řízení, nepředstavují „zvláštní odchylná se opatření“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2005/92.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.