

Zadeva C-25/07

Alicja Sosnowska

proti

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odródek Zamiejscowy w Wałbrzychu

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu)

„DDV – Direktivi 67/227/EGS in 77/388/EGS – Nacionalna zakonodaja, ki določa podrobna pravila za vračilo preveč plačanega DDV – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti – Posebni ukrepi za odstopanje“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davek – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka

(Direktiva Sveta 77/388, člen 18(4))

Člen 18(4) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih in načelo sorazmernosti nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki zaradi omogočanja nadzora, nujnega za preprečevanje davčnih utaj in izogibanja davkom, določa, da lahko nacionalni davčni urad določenim skupini davčnih zavezancev vrne preveč plačani davek na dodano vrednost v roku od 60 do 180 dni, šteto od dneva, ko je davčni zavezanec vložil napoved davka na dodano vrednost, razen če so ti položili varščino v določenem visokem znesku.

Iz sodne prakse izhaja, da nacionalna zakonodaja, ki določa podrobna pravila za vračilo preveč plačanega davka na dodano vrednost, ki so zaradi domnevne verjetnosti davčnih utaj strožja za eno skupino davčnih zavezancev, pri čemer pa davčni zavezanec nima možnosti dokazati neobstoja davčne utaje ali davčnega izogibanja, da bi bil upravičen do manj strogih pogojev, ni ukrep, ki je sorazmeren s ciljem boja proti davčnim utajam in davčnemu izogibanju, in prekomerno posega v cilje in načela Šeste direktive.

Poleg tega se zdi, da se s tako ureditvijo ne izpolnjuje pogoja, v skladu s katerim se mora vračilo preveč plačanega davka izvesti v razumnem roku. Rok 180 dni za vračilo, ki velja za nove davčne zavezance, to je davčne zavezance, ki dejavnost opravljajo manj kot dvanajst mesecev, je namreč šestkrat daljši od enomesečnega roka za napoved davka in trikrat daljši od roka, ki velja za druge davčne zavezance, ne da bi bila pri tem dokazana nujnost tako različnega obravnavanja zaradi preprečevanja davčnih utaj ali davčnega izogibanja.

Možnost, ki jo imajo novi davčni zavezanci, da lahko položijo varščino, da bi bili upravičeni do običajnega 60-dnevnega roka, ne vpliva na te ugotovitve, če navedena varščina ni sorazmerna s preveč plačanim davkom, ki ga je treba vrniti, niti z ekonomsko velikostjo davčnega zavezanca. Natančneje lahko položitev take varščine povzroči opazno finančno tveganje za podjetja, ki za njeno opravljanje dejavnosti, in zato morda ne razpolagajo z večjimi sredstvi. Dejansko je posledica obveznosti položitve navedene varščine zaradi možnosti uveljavitve običajnega roka le zamenjava finančnega bremena, ki ga predstavlja zadržanje zneska preveč plačanega davka za

180 dni, z bremenom, ki ga predstavlja zadržanje zneska varš?ine.

(Glej to?ke 24, 26, 27, od 29 do 33 in to?ko 1 izreka.)

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 10. julija 2008(*)

„DDV – Direktivi 67/227/EGS in 77/388/EGS – Nacionalna zakonodaja, ki dolo?a podrobna pravila za vra?ilo preve? pla?anega DDV – Na?eli dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti – Posebni ukrepi za odstopanje“

V zadevi C?25/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, ki ga je vložilo Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Poljska) z odlo?bo z dne 11. decembra 2006, ki je prispela na Sodiš?e 25. januarja 2007, v postopku

Alicja Sosnowska

proti

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

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, A. Tizzano (poro?evalec), A. Borg Barthet, M. Ilešić in E. Levits, sodniki,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. novembra 2007,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za A. Sosnowsko M. Sworobowicz, doradca podatkowy,
- za poljsko vlado E. O?niecka-Tamecka, H. Majszczyk in M. Jarosz, zastopniki,
- za Komisijo Evropskih skupnosti K. Herrmann in D. Triantafyllou, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. februarja 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 5, tretji odstavek, ES v povezavi s členom 2 Prve direktive Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301), kot je bila spremenjena s Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Prva direktiva o DDV), in s členom 18(4) Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2005/92/ES z dne 12. decembra 2005 (UL L 345, str. 19, v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV). Ta predlog se nanaša tudi na razlago člena 27(1) Šeste direktive o DDV.

2 Ta predlog je bil predložen v sporu med A. Sosnowsko (v nadaljevanju: tožeča stranka) in Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (direktor davčnega urada v Wrocławu, v nadaljevanju: direktor davčnega urada) zaradi zahteve za vračilo preveč plačanega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je plačala tožeča stranka.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2 Prve direktive o DDV določa:

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izražunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem davka na dodano vrednost se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

4 Člen 18(2), prvi pododstavek, Šeste direktive o DDV določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska davka na dodano vrednost, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek davka, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu z določbami odstavka 1.

[...]“

5 Člen 18(4), prvi pododstavek, Šeste direktive o DDV določa:

„Če za dano davčno obdobje znesek dovoljenih odbitkov presega znesek dolgovanega davka, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.“

6 Člen 27(1) Šeste direktive o DDV določa:

„Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev

postopka obračunavanja davka ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje.“

Nacionalno pravo

7 Člen 87(1) in (2) zakona o davku na blago in storitve (ustawa o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004 (Dz. U 2004, št. 54, poglavje 535, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„1. Če znesek odbitnega vstopnega davka [...] presega izstopni davek, ima davčni zavezanec pravico do zmanjšanja izstopnega davka, dolgovanega v naslednjih obdobjih, za navedeno razliko ali pravico do vračila take razlike na svoj bančni račun.

2. [...] vračilo preveč plačanega DDV davčnemu zavezancu se izvede [...] v 60 dneh od dneva, ko je davčni zavezanec vložil napoved DDV. Če se izkaže za primerno, da se podrobneje preveri zakonitost vračila, lahko vodja davčnega urada to obdobje podaljša zaradi pridobitve potrebnih pojasnil. [...]“

8 Člen 97 zakona o DDV določa

„1. Davčni zavezanci iz člena 15, ki se morajo registrirati kot zavezanci za DDV, morajo pred prvo dobavo ali pridobitvijo znotraj Skupnosti o tem obvestiti vodjo davčnega urada tako, da vložijo prijavo za registracijo iz člena 96.

[...]

5. Kadar gre za davčne zavezance, ki so začeli opravljati dejavnosti iz člena 5, ali davčne zavezance, ki so take dejavnosti začeli opravljati v manj kot 12 mesecih pred vložitvijo prijave iz odstavka 1 in so bili registrirani kot zavezanci za DDV na ravni Evropske unije [v nadaljevanju: novi davčni zavezanci], se obdobje za vračilo razlike v davku iz člena 87(2) [...] podaljša na 180 dni. [...]

6. Kadar gre za davčne zavezance iz odstavka 5, se načela in roki iz člena 87, od (2) do (6), uporabljajo od vložitve napovedi, ki se nanaša na obdobje po 12 mesecih ali štirih letih, kar je obdobje, za katero je davčni zavezanec vložil davčno napoved in je pravočasno plačal davke, ki so prihodki države, vključno kot zavezanec za plačilo dohodnine.

7. Določbe odstavka 5 se ne uporabljajo, če davčni zavezanec pri davčnem uradu položi jamstvo, ki je (i) varščina, (ii) premoženjska garancija ali (iii) bančna garancija v znesku 250.000 PLN (v nadaljevanju: varščina).“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

9 Tožeča stranka je v napovedi DDV januarja 2006 navedla, da je plačala preveč DDV v znesku 44.782 PLN. Od davčnega urada v vidičnici je na podlagi člena 18(4) Šeste direktive zahtevala vračilo preveč plačanega DDV v 60 dneh od datuma vložitve napovedi DDV.

10 Na podlagi členov 87(1) in (2) ter 97(5) in (7) zakona o DDV je davčni urad v vidičnici zavrnil njeno zahtevo. Po mnenju tega urada tožeči stranki namreč ne more biti vrnjen preveč plačani DDV v roku 60 dni, ker je začela opravljati dejavnost pred manj kot 12 meseci in pri davčnem uradu ni položila „varščine“ v smislu člena 97(7) in tako ne izpolnjuje pogojev iz navedenega zakona za pridobitev vračila preveč plačanega davka.

11 Tože?a stranka je vložila ugovor zoper to odlo?bo pri direktorju dav?nega urada, ki je potrdil zavrnilno odlo?bo.

12 Ker tože?a stranka ni bila zadovoljna s tem stališ?em, je vložila tožbo pri Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu, ki je, ker je dvomilo o skladnosti zadevnih nacionalnih dolo?b s pravom Skupnosti, prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno dolo?anje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali ima država ?lanica na podlagi ?lena 5, tretji odstavek, ES v povezavi s ?lenom 2 [Prve direktive o DDV] in ?lenom 18(4) [Šeste direktive o DDV] pravico v nacionalno ureditev glede davka na blago in storitve vklju?iti pravila, kot so vsebovana v ?lenu 97(5) in (7) [zakona o DDV]?

2. Ali pravila iz ?lena 97(5) in (7) [zakona o DDV] pomenijo posebne ukrepe za prepre?evanje dolo?enih oblik dav?nih utaj in izogibanja davkom v smislu ?lena 27(1) [Šeste direktive o DDV]?“

Vprašnji za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

13 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 18(4) Šeste direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, ki zaradi omogo?anja nadzora, nujnega za prepre?evanje dav?nih utaj in izogibanja davkom, dolo?a, da lahko nacionalni dav?ni urad dolo?eni skupini dav?nih zavezancev vrne preve? pla?ani DDV v roku od 60 do 180 dni, šteto od dneva, ko je dav?ni zavezanec vložil napoved DDV, razen ?e so ti položili varš?ino v višini 250.000 PLN.

14 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da pravica dav?nih zavezancev iz ?lena 17 Šeste direktive o DDV, da DDV, ki ga morajo pla?ati, znižajo za vstopni DDV, s katerim je bilo obdav?eno blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, v skladu z ustaljeno sodno prakso pomeni temeljno na?elo skupnega sistema DDV, ki ga je dolo?ila zakonodaja Skupnosti (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 18. decembra 1997 v zadevi Molenheide in drugi, C?286/94, C?340/95, C?401/95 in C?47/96, Recueil, str. I?7281, to?ka 47, in z dne 25. oktobra 2001 v zadevi Komisija proti Italiji, C?78/00, Recueil, str. I?8195, to?ka 28).

15 Sodiš?e je ve?krat poudarilo, da iz tega izhaja, da je pravica do znižanja sestavni del mehanizma DDV in se je na?eloma ne sme omejiti. Zlasti se ta pravica lahko izvršuje takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije (glej zlasti sodbe z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C?62/93, Recueil, str. I?1883, to?ka 18; z dne 21. marca 2000 v zadevi Gabalfrisa in drugi, od C?110/98 do C?147/98, Recueil, str. I?1577, to?ka 43, in z dne 18. decembra 2007 v zadevi Cedilac, C?368/06, še neobjavljena v Recueil, to?ka 31).

16 Poleg tega je treba poudariti, da ?len 18(4) Šeste direktive o DDV dolo?a, da kadar za dav?no obdobje znesek davka, ki se ga lahko odbije, preseže znesek dolgovanega davka in dav?ni zavezanec torej ne more odbitja izvesti z odštevanjem v skladu z odstavkom 2 te dolo?be, lahko države ?lanice prenesejo preve? pla?ani davek na naslednje obdobje ali ga vrnejo v skladu s podrobnimi pravili, ki jih dolo?ijo.

17 V zvezi z zadnjenavedeno možnostjo, na katero se nanaša zadeva, obravnavana v postopku v glavni stvari, je Sodiš?e poudarilo, da ?eprav imajo države ?lanice dolo?eno diskrecijsko pravico pri dolo?anju podrobnih pravil za vra?ilo preve? pla?anega DDV, ta podrobna pravila ne morejo posegati v na?elo nevtralnosti dav?nega sistema DDV, s tem da dav?nemu zavezancu v celoti ali delno nalagajo breme tega davka. Ta podrobna pravila morajo dav?nemu zavezancu omogo?iti predvsem, da dobi pod ustreznimi pogoji povrnjene vse terjatve, ki izhajajo iz

preve? pla?anega DDV, kar pomeni, da se vra?ilo izvede v razumnem roku, z gotovinskim pla?ilom ali enakovrednimi sredstvi, in da sprejeti na?in vra?ila dav?nemu zavezancu v vsakem primeru ne sme povzro?iti nobenega finan?nega tveganja (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, to?ke od 32 do 34).

18 Vprašanje, ki ga je zastavilo predložitveno sodiš?e, je treba torej preu?iti ob upoštevanju temeljnih na?el skupnega sistema DDV, navedenih v prejšnjih to?kah.

19 Iz predložitvene odlo?be izhaja, da dolo?be zakona o DDV o podrobnih pravilih za vra?ilo preve? pla?anega DDV dav?nemu zavezancu dolo?ajo, da mora dav?ni urad to vra?ilo izvesti v 60 dneh od dneva, ko je dav?ni zavezanec vložil napoved DDV, in da se ta rok podaljša na 180 dni, ?e gre, tako kot velja za tože?o stranko v postopku v glavni stvari, za nove dav?ne zavezance, ki niso položili „varš?ine“ iz ?lena 97(7) tega zakona.

20 Treba je torej ugotoviti, da za nove dav?ne zavezance veljajo podrobna pravila za vra?ilo preve? pla?anega DDV, ki so strožja od tistih, ki veljajo za druge dav?ne zavezance. Tako morajo finan?no breme DDV, vsaj glede preve? pla?anega zneska DDV, ki mora biti vrnjen, nositi posebno dolgo ?asa.

21 Republika Poljska pojasnjuje, da je to podaljšanje roka upravi?eno z dejstvom, da gre za nove zavezance za DDV, ki jih dav?ni urad ne pozna in v zvezi s katerimi je nujno opraviti pomembnejši nadzor, da se prepre?ita vsakršna dav?na utaja in izogibanje davkom.

22 V zvezi s tem je treba poudariti, kot je to Sodiš?e že storilo, da imajo države ?lanice legitimen interes za ustrezno ukrepanje, da bi zavarovale svoje finan?ne interese, in da je boj proti dav?nim utajam, dav?nemu izogibanju in mogo?im zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva o DDV priznava in spodbuja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, to?ka 47, ter sodbi z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C?255/02, ZOdl., str. I?1609, to?ka 71, in z dne 6. julija 2006 v zadevi Kittel in Recolta Recycling, C?439/04 in C?440/04, ZOdl., str. I?6161, to?ka 54).

23 Vendar pa, kot opozarja generalni pravobranilec v to?ki 20 sklepnih predlogov, morajo države ?lanice v skladu z na?elom sorazmernosti imeti možnost uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogo?ajo, da se dejansko doseže cilj, ki mu sledi nacionalno pravo, ?im manj škodujejo ciljem in na?elom, ki jih dolo?a zakonodaja Skupnosti (glej zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, to?ki 46 in 47, ter sodbi z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C?409/04, ZOdl., str. I?7797, to?ki 52 in 53, in z dne 21. februarja 2008 v zadevi Netto Supermarkt, C?271/06, še neobjavljena v ZOdl., to?ki 19 in 20).

24 V zvezi s tem iz sodne prakse izhaja, da nacionalna zakonodaja, ki dolo?a podrobna pravila za vra?ilo preve? pla?anega DDV, ki so zaradi domnevne verjetnosti dav?nih utaj strožja za eno skupino dav?nih zavezancev, pri ?emer pa dav?ni zavezanec nima možnosti dokazati neobstoja dav?ne utaje ali dav?nega izogibanja, da bi bil upravi?en do manj strogih pogojev, ni ukrep, ki je sorazmeren s ciljem boja proti dav?nim utajam in dav?nemu izogibanju, in prekomerno posega v cilje in na?ela Šeste direktive o DDV (glede izklju?itve olajšav glej po analogiji sodbo z dne 19. septembra 2000 v zadevi Ampafrance in Sanofi, C?177/99 in C?181/99, Recueil, str. I?7013, to?ka 62, ter glede zasega premoženja zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, to?ka 51).

25 Kot je bilo ugotovljeno v to?ki 20 te sodbe, gre ravno za to pri nacionalni zakonodaji, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari.

26 Iz predložitvene odlo?be namre? izhaja, da ?len 97(5) in (7) zakona o DDV velja splošno in preventivno za nove dav?ne zavezance, ne da bi ti imeli možnost dokazati, da ne obstaja dav?na

utaja ali davčno izogibanje.

27 Poleg tega se zdi, da obravnavane nacionalne določbe ne izpolnjujejo pogoja, določenega v sodni praksi in navedenega v točki 17 te sodbe, v skladu s katerim se mora vračilo preveč plačanega DDV izvesti v razumnem roku. Kot je bilo pojasnjeno v predložitveni odločbi, je rok 180 dni za vračilo, ki velja za nove davčne zavezanke, šestkrat daljši od enomesečnega roka za napoved DDV in trikrat daljši od roka, ki velja za druge davčne zavezanke, pri tem pa poljski organi niso navedli dokazov, s katerimi bi bilo mogoče pojasniti nujnost tako različnega obravnavanja zaradi preprečevanja davčnih utaj ali davčnega izogibanja.

28 Poleg tega se tako dolg rok zdi še toliko manj nujen, ker lahko davčni urad v vsakem primeru v skladu s členom 87(2) zakona o DDV podaljša rok 60 dni, v katerem se mora izvesti vračilo, če se izkaže za primerno, da se podrobneje preveri zakonitost vračila, in zaradi pridobitve potrebnih pojasnil.

29 Nazadnje pa možnost, ki jo novim davčnim zavezancem ponuja člen 97(7) zakona o DDV, da lahko položijo varščino, da bi bili upravičeni do običajnega 60-dnevnega roka za pridobitev vračila preveč plačanega DDV, ne vpliva na ugotovitve iz prejšnjih točk.

30 Kot navaja Komisija, navedena varščina namreč ni sorazmerna s preveč plačanim DDV, ki ga je treba vrniti, niti z ekonomsko velikostjo davčnega zavezanca.

31 Natančneje, v nasprotju z zahtevo, ki jo je določila sodna praksa in je navedena v točki 17 te sodbe, lahko položitev take varščine povzroči opazno finančno tveganje za podjetja, ki za njej opravljati dejavnost, in zato morda ne razpolagajo z večjimi sredstvi.

32 Dejansko je posledica obveznosti polžitve navedene varščine zaradi možnosti uveljavitve običajnega roka le zamenjava finančnega bremena, ki ga predstavlja zadržanje zneska preveč plačanega DDV za 180 dni, z bremenom, ki ga predstavlja zadržanje zneska varščine. To je toliko manj upravičeno, kolikor je lahko slednji znesek višji od zadevnega zneska preveč plačanega DDV, kot je to v zadevi v glavni stvari, in kolikor je obdobje zadržanja varščine daljše od roka za vračilo preveč plačanega DDV, ki velja za nove davčne zavezanke. V skladu s členom 97(6) zakona o DDV se varščina namreč lahko sprosti šele po dvanajstih mesecih, če je davčni zavezanec plačal vse davke iz tega obdobja, ki jih mora plačati državi.

33 Na podlagi navedenega je treba na prvo vprašanje odgovoriti tako, da člen 18(4) Šeste direktive o DDV in načelo sorazmernosti nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je obravnavana v sporu o glavni stvari, ki zaradi omogočanja nadzora, nujnega za preprečevanje davčnih utaj in izogibanja davkom, določa, da lahko nacionalni davčni urad določeni skupini davčnih zavezancev vrne preveč plačani DDV v roku od 60 do 180 dni, šteto od dneva, ko je davčni zavezanec vložil napoved DDV, razen če so ti položili varščino v višini 250.000 PLN

Drugo vprašanje

34 Z drugim vprašanjem se predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali se določbe iz člena 97(5) in (7) zakona o DDV lahko štejejo za „posebne ukrepe, ki odstopajo“, za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom v smislu člena 27(1) Šeste direktive o DDV.

35 V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 27(1) Šeste direktive o DDV pogojuje možnost države članice, da uvede take ukrepe za odstopanje, s posebnim postopkom ter določa predvsem soglasno sprejeto dovoljenje Sveta Evropske unije.

36 Kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 39 sklepnih predlogov in kot navaja Komisija,

iz spisa ne izhaja, da je v skladu z navedeno določbo Svet dovolil sprejetje zadevnih ukrepov kot posebnih ukrepov za odstopanje od Šeste direktive o DDV.

37 Določbe, kot so te iz člena 97(5) in (7) zakona o DDV, v teh okoliščinah ne spadajo na področje uporabe navedenega člena 27(1).

38 Tako je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da določbe, kot se obravnavajo v sporu o glavni stvari, ne veljajo za „posebne ukrepe, ki odstopajo“, za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom v smislu člena 27(1) Šeste direktive o DDV.

Stroški

39 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1) **Člen 18(4) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2005/92/ES z dne 12. decembra 2005, in načelo sorazmernosti nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je obravnavana v sporu o glavni stvari, ki zaradi omogočanja nadzora, nujnega za preprečevanje davčnih utaj in izogibanja davkom, določa, da lahko nacionalni davčni urad določen skupini davčnih zavezancev vrne preveč plačani DDV v roku od 60 do 180 dni, šteto od dneva, ko je davčni zavezanec vložil napoved DDV, razen če so ti položili varščino v višini 250.000 PLN.**

2) **Določbe, kot se obravnavajo v sporu o glavni stvari, ne veljajo za „posebne ukrepe, ki odstopajo“, za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom v smislu člena 27(1) Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena z Direktivo 2005/92.**

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.