

V?c C-502/07

K-1 sp. z o.o.

v.

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Naczelny S?d Administracyjny)

„DPH – Nesrovnalosti v da?ovém p?iznání osoby povinné k dani – Dodate?ná da?“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Právní úprava, která stanoví správní sankci, jež m?že být uložena osobám povinným k dani, jako je „dodate?ná da?ová povinnost“ stanovená polskými právními p?edpisy*

[Sm?rnice Rady 67/227, ?l. 2 první a druhý pododstavec, a 77/388, ?l. 2 a 10 odst. 1 písm. a) a odst. 2]

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Sm?rnice 77/388 – Odchylná vnitrostátní opat?ení*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 27 odst. 1)

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Zákaz vybírat jiné vnitrostátní dan?, které lze ozna?it za dan? z obratu*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?lánek 33)

1. Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty, tak jak je definován v ?l. 2 prvním a druhém pododstavci první sm?rnice 67/227 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, jakož i v ?lánku 2, ?l. 10 odst. 1 písm. a) a ?l. 10 odst. 2 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve znění sm?rnice 2004/66, nebrání tomu, aby ?lenský stát ve svých právních p?edpisech stanovil takovou správní sankci, která m?že být uložena osobám povinným k dani z p?idané hodnoty, jako je „dodate?ná da?ová povinnost“ stanovená polskými právními p?edpisy, kterou je nutno uhradit, pokud je zjišt?na skute?nost, že osoba povinná k dani v podaném da?ovém p?iznání vykazala p?eplatek dan? z p?idané hodnoty k vrácení nebo da? zaplacenou na vstupu k vrácení, která je vyšší než ?ástka, která jí náleží.

Takováto „dodate?ná da?ová povinnost“ totiž nespl?uje podstatné znaky dan? z p?idané hodnoty proto, že skute?ností rozhodnou pro její vznik není jakékoliv pln?ní, nýbrž deklarací chyba, a proto, že její výše není stanovena pom?rn? k cen? obdržené osobou povinnou k dani. Ve skute?nosti se nejedná o da?, nýbrž o správní sankci uloženou v p?ípad?, že se zjistí, že osoba povinná k dani deklarovala ?ástku p?eplatku dan? z p?idané hodnoty k vrácení nebo ?ástku dan? zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než ?ástka, která jí náleží.

Zásada spole?ného systému dan? z p?idané hodnoty p?itom nebrání tomu, aby ?lenské státy

zavedly opatření, která sankcionují nesrovnalosti, ke kterým došlo při deklarování dlužných částek daní. Naopak, čl. 22 odst. 8 šesté směrnice uvádí, že členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daní.

(viz body 18–21, výrok 1)

2. Ustanovení týkající se daní z přidané hodnoty, která stanoví správní sankci, jenž může být uložena osobám povinným k dani, pokud je zjištěna skutečnost, že deklarovaly částku přeplatku daní z přidané hodnoty k vrácení nebo částku daní zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než částka, která jim náleží, nepředstavují „zvláštní opatření odchylovající se [od ustanovení směrnice]“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

Taková správní sankce nemůže spadat do rozsahu působnosti uvedeného čl. 27 odst. 1, protože představuje opatření uvedené v čl. 22 odst. 8 šesté směrnice, podle nějž členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daní a k předcházení daňovým únikům.

(viz body 23–25, výrok 2)

3. Článek 33 platného znění směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu nebrání zachování takových ustanovení, která jsou uvedena v polském zákoně o dani ze zboží a služeb, která stanoví správní sankci, která může být uložena osobám povinným k dani, pokud je zjištěna skutečnost, že deklarovaly částku přeplatku daní k vrácení nebo částku daní zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než částka, která jim náleží, protože tato ustanovení nezavádí daň, dávku nebo poplatek.

(viz body 28–29, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

15. ledna 2009 (*)

„DPH – Nesrovnalosti v daňovém přiznání osoby povinné k dani – Dodatečná daň“

Ve věci C-502/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 31. října 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 16. listopadu 2007, v řízení

K-1 sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj), K. Schiemann, J. Makarczyk a C. Toader, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Szawiczek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. listopadu 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za K-1 sp. z o.o. M. Łukasikiem a M. Złotopolskou-Nowak, radcy prawni,
- za polskou vládu M. Dowgielewiczem a M. Jaroszem, jakož i A. Rutkowskou, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu S. Spyropoulosem a I. Bakopoulosem, jakož i M. Tassopoulou, jako zmocněnci,
- za kyprskou vládu I. Neofytou a E. Symeonidou, jako zmocněnkyni,
- za vládu Spojeného království L. Seeboruthem a C. Gibbs, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a K. Herrmann, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 prvního a druhého pododstavce první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3, dále jen „první směrnice o DPH“) a různých článků šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004 (Úř. věst. L 168, s. 35, dále jen „šestá směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi K-1 sp. z o.o. (dále jen „K-1“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (ředitel finanční komory v Bydgoszczy) ve věci „dodatečné daňové povinnosti“ uložené osobě povinné k dani, pokud poslední uvedená ve svém daňovém přiznání vykazovala částku poplatku daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) k vrácení nebo částku daní zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než částka, která jí náleží.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 první a druhý pododstavce první směrnice o DPH stanoví:

„Společný systém [DPH] 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 [DPH] vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky [DPH], kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.“

4 Článek 2 šesté směrnice o DPH stanoví:

„Předmetem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží.“

5 Článek 10 odst. 1 písm. a) téže směrnice definuje „uskutečnění zdanitelného plnění“ následovně, totiž jako „[situaci], při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti“. Tento čl. 10 odst. 2 zejména stanoví:

„Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Dodání zboží jiného, než které je uvedeno v čl. 5 odst. 4 písm. b), a poskytování služeb, na něž navazují postupná vyúčtování nebo postupné platby, se považují za uskutečnění okamžikem, kdy uplyne období, na které se tato zúčtování nebo platby vztahují. [...]“

6 Článek 22 odst. 8 šesté směrnice o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčeny předpisy, jež budou přijaty podle čl. 17 odst. 4, mohou členské státy ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům.“

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

„1. Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovící se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vymáhání daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vymáhání daně smí ovlivnit výši daňových příjmů členského státu vybranou při konečné spotřebě pouze v zanedbatelném rozsahu.“

8 Článek 33 odst. 1 šesté směrnice o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, zejména ty, které se týkají obecné úpravy držení, pohybu a sledování výrobků, jež jsou předmetem spotřební daně, není tato směrnice na překážku tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daně z pojistných smluv, daně ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nelze označit za daně z obrátu, pokud ovšem tyto daně, dávky nebo poplatky nepovedou při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překročováním hranic.“

Vnitrostátní právní předpisy

9 Podle čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (dále jen „zákon o DPH“):

„5. Je-li zjištěno, že osoba povinná k dani v podaném daňovém přiznání vykázala přeplatek DPH k vrácení nebo daň zaplacenou na vstupu k vrácení, která je vyšší než částka, která jí náleží, určí vedoucí finančního úřadu nebo kontrolní finanční orgán částku, jež má být vrácena, ve správné výši a vyměří dodatečnou daň ve výši 30 % částky nadhodnocení.

6. Odstavec 5 se obdobně použije na rozdíl daně ve smyslu čl. 87 odst. 1.“

10 Článek 87 odst. 1 téhož zákona stanoví:

„Je-li částka daně zaplacené na vstupu ve smyslu čl. 86 odst. 2 ve zdaňovacím období vyšší než částka dlužné daně, může osoba povinná k dani o tento rozdíl snížit částku dlužné daně pro následující zdaňovací období nebo požadovat vrácení rozdílu na bankovní účet.“

Spor v povodním řízení a předložené otázky

11 Rozhodnutím ze dne 17. srpna 2005 Ředitel Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (první finanční úřad v Toru) konstatoval, pokud jde o K-1, že částka DPH, která byla deklarována jako daň zaplacená na vstupu, převyšuje částku daně vybrané za měsíc květen 2005 na výstupu, a vyměří za tento měsíc dodatečnou daň. Finanční orgán totiž zpochybnil odpočet DPH vykázaný na fakturu ze dne 29. dubna 2005 týkající se koupě budovy v Toru. Jelikož tato nemovitost byla použita v cí, bylo její nabytí osvobozeno od DPH, a příslušná faktura proto nemohla sloužit jako podklad pro snížení dlužné daně ani vrácení poplatku DPH nebo daně zaplacené na vstupu. Z důvodu nadhodnocení částky zaplacené na vstupu byla společností vyměřena dodatečná daň podle čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH.

12 K-1 podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. Ve svém odvolání uvedla, že dodatečná daň uložená v uvedeném rozhodnutí není slučitelná s článkem 27 šesté směrnice o DPH. Rozhodnutím ze dne 9. listopadu 2005 Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy odmítl argumentaci společnosti a sporné rozhodnutí potvrdil.

13 K-1 nato podala proti tomuto rozhodnutí žalobu u Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (správní soud vojvodství Bydgoszcz). Rozsudkem ze dne 31. května 2006 tento soud rozhodl, že čl. 33 odst. 1 šesté směrnice o DPH nevylučuje uplatnění dodatečné daně podle zásad stanovených v zákoně o DPH, a žalobu K-1 zamítl. Měl za to, že toto zatížení nevykazuje podstatné znaky DPH a že při obchodu mezi členskými státy nevede ke vzniku formalit spojených s překročováním hranic. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy rovněž nepřijal tvrzení, že dodatečná daň představuje zvláštní opatření ve smyslu šesté směrnice o DPH. Měl tudíž za to, že nebylo nezbytné zahájit řízení podle článku 27 této směrnice.

14 K-1 podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek. V odvolání tohoto opravného prostředku uvedla, že povinné uplatnění dodatečné daňové povinnosti, která je

stanovena v ?l. 109 odst. 5 zákona o DPH, je neslu?itelné s ustanoveními práva Spole?enství, zejména s pravidly uvedenými v šesté sm?rnici o DPH.

15 Za t?chto okolností se Naczelny S?d Administracyjny rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Zakazuje ?l. 2 [první a druhý pododstavec] první sm?rnice o [DPH] ve spojení s ?lánkem 2 a ?l. 10 odst. 1 písm. a) a ?l. 10 odst. 2 šesté sm?rnice o [DPH] ?lenským stát?m uložit osob? povinné k dani z p?idané hodnoty dodate?nou da?ovou povinnost ve smyslu ?l. 109 odst. 5 a 6 [zákona o DPH], pokud bude zjišt?no, že osoba povinná k dani z p?idané hodnoty vykázala v podaném da?ovém p?iznání ?ástek p?eplatku DPH k vrácení nebo ?ástek dan? zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než ?áстка, která jí náleží?

2) Mohou spo?ívat ‚zvláštní opat?ení‘ ve smyslu ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice o [DPH] s ohledem na jejich povahu a cíle v možnosti uložit osob? povinné k dani z p?idané hodnoty dodate?nou da?ovou povinnost, která je stanovena rozhodnutím finan?ního orgánu, pokud je zjišt?na skute?nost, že osoba povinná k dani deklarovala p?íliš vysokou ?ástek p?eplatku DPH k vrácení nebo p?íliš vysokou ?ástek dan? zaplacené na vstupu k vrácení?

3) Zahrnuje oprávn?ní podle ?lánku 33 šesté sm?rnice o [DPH] právo zavést dodate?nou da?ovou povinnost ve smyslu ?l. 109 odst. 5 a 6 [zákona o DPH]?”

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

16 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda spole?ný systém DPH, který byl definován v ?l. 2 prvním a druhém pododstavci první sm?rnice o DPH a v ?lánku 2, ?l. 10 odst. 1 písm. a) a ?l. 10 odst. 2 šesté sm?rnice o DPH, dovoluje ?lenskému státu uložit osobám povinným k dani z p?idané hodnoty takovou „dodate?nou da?ovou povinnost“, jako je ta, která je stanovena v ?l. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH.

17 Soudní dv?r p?ipomn?l, jaké jsou základní znaky DPH. Tyto znaky jsou ?ty?i, a sice obecné použití dan? na pln?ní, která se týká zboží nebo služeb; stanovení její výše pom?rn? k cen?, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje; vybírání dan? v každém stupni výrobního a distribu?ního procesu, v?etn? maloobchodního prodeje, bez ohledu na po?et pln?ní uskute?n?ných d?íve; odpo?et ?ástek uhrazených v p?edchozích fázích procesu z dan? dlužné osobou povinnou k dani, takže se da? v dané fázi použije pouze na hodnotu p?idanou v této fázi a kone?né zatížení daní spo?ívá v kone?ném d?sledku na spot?ebiteli (viz rozsudek ze dne 3. ?íjna 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, Sb. rozh. s. I?9373, bod 28).

18 Taková „dodate?ná da?ová povinnost“, jako je ta, která je stanovena vnitrostátními právními p?edpisy, jež jsou dot?eny ve sporu v p?vodním ?ízení, tyto znaky nespl?uje. V této souvislosti sta?í konstatovat, že skute?ností rozhodnou pro její vznik není jakékoliv pln?ní, nýbrž deklarací chyba, a dále, že její výše není stanovena pom?rn? k cen? obdržené osobou povinnou k dani.

19 Ve skute?nosti se nejedná o da?, nýbrž o správní sankci uloženou v p?ípad?, že se zjistí, že osoba povinná k dani deklarovala ?ástek p?eplatku DPH k vrácení nebo ?ástek dan? zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než ?áстка, která jí náleží.

20 Zásada spole?ného systému DPH nebrání tomu, aby ?lenské státy zavedly opat?ení, která sankcionují nesrovnalosti, ke kterým došlo p?i deklarování dlužných ?ástek DPH. Naopak, ?l. 22 odst. 8 šesté sm?rnice o DPH uvádí, že ?lenské státy mohou ukládat další povinnosti, které

považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daní.

21 Za těchto podmínek je třeba odpovědět na první otázku tak, že společný systém DPH, tak jak je definován v čl. 2 prvním a druhém pododstavci první směrnice o DPH, jakož i v článku 2, čl. 10 odst. 1 písm. a) a čl. 10 odst. 2 šesté směrnice o DPH, nebrání tomu, aby členský stát ve svých právních předpisech stanovil takovou správní sankci, která může být uložena osobám povinným k dani z přidané hodnoty, jako je „dodatečná daňová povinnost“ stanovená v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH.

Ke druhé otázce

22 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení uvedená v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH mohou být považována za „zvláštní opatření odchylná se [od ustanovení směrnice]“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovou povinností ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

23 V této souvislosti stačí poukázat na to, že taková správní sankce, uložená v případě, že je zjištěna skutečnost, že osoba povinná k dani deklarovala částku přeplatku DPH k vrácení nebo částku daní zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než částka, která jí náleží, jako je ta, která je stanovena v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH, nemůže představovat zvláštní opatření odchylná se od ustanovení směrnice, které by mělo povahu opatření stanoveného v čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH, nýbrž představuje, jak již bylo uvedeno výše, opatření uvedené v čl. 22 odst. 8 šesté směrnice o DPH.

24 V důsledku toho nemohou taková ustanovení, jako jsou ta, která jsou uvedena v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH, spadat do rozsahu působnosti uvedeného čl. 27 odst. 1.

25 Na druhou otázku je tudíž třeba odpovědět, že taková ustanovení, jako jsou ta, která jsou uvedena v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH, nepředstavují „zvláštní opatření odchylná se [od ustanovení směrnice]“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovou povinností ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

Ke třetí otázce

26 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda článek 33 šesté směrnice o DPH brání zachování takových ustanovení, jako jsou ta, která jsou uvedena v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH.

27 Šestá směrnice o DPH umožňuje ve svém článku 33, aby si členský stát zachoval nebo zavedl poplatky nebo daní za dodání zboží, poskytování služeb nebo dovozy pouze tehdy, když je nelze označit za daní z obrátu (viz rozsudek Banco popolare di Cremona, uvedený výše, bod 24).

28 Není však třeba zkoumat, zda taková ustanovení, jako jsou ta, která jsou dotčena ve sporu v povodním řízení, stanoví daň, dávku nebo poplatek mající povahu daní z obrátu ve smyslu článku 33 šesté směrnice o DPH. Jak vyplývá z odpovědi na první otázku, tato ustanovení nezavádí daň, dávku nebo poplatek, nýbrž stanoví správní sankci, která může být uložena osobám povinným k dani z přidané hodnoty, pokud je zjištěna skutečnost, že deklarovaly částku přeplatku DPH k vrácení nebo částku daní zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než částka, která jim náleží.

29 Za těchto podmínek je na této otázku třeba odpovědět tak, že § 33 šesté směrnice o DPH nebrání zachování takových ustanovení, jako jsou ta, která jsou uvedena v § 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH.

K nákladům řízení

30 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 (druhý senát) rozhodl takto:

1) **Společný systém daní z přidané hodnoty, tak jak je definován v § 2 prvním a druhém pododstavci první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, jakož i v § 2, § 10 odst. 1 písm. a) a § 10 odst. 2 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 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004, nebrání tomu, aby členský stát ve svých právních předpisech stanovil takovou správní sankci, která může být uložena osobám povinným k dani z přidané hodnoty, jako je „dodatečná daňová povinnost“ stanovená v § 109 odst. 5 a 6 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004.**

2) **Taková ustanovení, jako jsou ta, která jsou uvedena v § 109 odst. 5 a 6 zákona o dani ze zboží a služeb ze dne 11. března 2004, nepředstavují „zvláštní opatření odchylovající se [od ustanovení směrnice]“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem ve smyslu platného znění § 27 odst. 1 šesté směrnice 77/388.**

3) **§ 33 platného znění směrnice 77/388 nebrání zachování takových ustanovení, jako jsou ta, která jsou uvedena v § 109 odst. 5 a 6 zákona o dani ze zboží a služeb ze dne 11. března 2004.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.