STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA JÁNA MAZÁKA

přednesené dne 26. února 2008 [1]

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce předložená v projednávané věci Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (správní soud vojvodství ve Wrocławi) (Polsko) se týká výkladu článku 5 třetího pododstavce ES, ve spojení s článkem 2 první směrnice o DPH [2] a s čl. 18 odst. 4 a čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH [3].

I – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

3. Článek 5 třetí pododstavec ES stanoví, že „[č]innost Společenství nepřekročí rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cílů této smlouvy".

2. Předkládající soud má zejména pochybnosti o tom, zda polské právní předpisy, ve kterých jsou stanoveny lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu daně na vstupu (dále jen „nadměrný odpočet DPH") na bankovní účet EU plátců DPH [4] během prvních dvanácti měsíců po jejich registraci a podmínky pro zkrácení těchto lhůt, jsou slučitelné s ustanoveními práva Společenství.

4. Článek 2 první směrnice 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

1 — Původní jazyk:angličtina.

2 — 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").

3 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) (dále jen „šestá směrnice").

4 — Tedy osob povinných k dani, které oznámily svému finančnímu úřadu, že zamýšlejí učinit své první dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvnitř Společenství nebo své první pořízení uvnitř Společenství. Viz rovněž dále polské právní předpisy upravující povinnost registrace za takových okolností.

odečtení částky [DPH], kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

Společný systém [DPH] se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

5. Článek 18 odst. 4 šesté směrnice stanoví:

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

[…]“

6. Konečně, podle čl. 27 odst. 1 šesté směrnice:

„Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylující se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vyměřování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vybírání daně smějí ovlivnit výši daně splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu.“

B – *Vnitrostátní právo*

7. Podle článku 87 Ustawa o podatku od towarów i usług ze dne 11. března 2004 (zákon o dani ze zboží a služeb; dále jen „zákon o DPH“) [5], ve znění použitelném ve věci projednávané před předkládajícím soudem:

„1. Pokud je odpočitatelná částka daně na vstupu […] v účetním období vyšší než částka daně na výstupu, má osoba povinná k dani právo snížit částku daně splatné na výstupu za následující období o příslušný rozdíl, nebo právo na vrácení takového rozdílu na bankovní účet.

2. […] [R]ozdíl daně bude vrácen […] do 60 dnů ode dne podání přiznání osobou povinnou k dani.

Pokud přiznání nároku na vrácení vyžaduje dodatečné šetření, může finanční úřad tuto lhůtu prodloužit do uzavření šetření. Pokud takové šetření prokáže oprávněnost vrácení uvedeného v předchozí větě, zaplatí finanční úřad osobě povinné k dani dlužnou částku s připočtením úroku ve výši prolongačního poplatku, který je uplatňován při odkladu platby daně nebo jejího rozdělení do splátek.

5 — Dziennik Ustaw (sbírka zákonů) č. 54, položka 535.

3. Pokud je rozdíl daně, který zakládá nárok na vrácení, vyšší než částka daně odvedené na vstupu za pořízení zboží nebo služeb, které osoba povinná k dani považuje podle ustanovení použitelných pro daň z příjmu za součást svého odepisovatelného hospodářského majetku, nehmotného majetku a aktiv použitelných na zaplacení dluhů, […] zvýšená o 22 procent obratu osoby povinné k dani zdaňovaného nižšími sazbami, než jsou uvedeny v čl. 41 odst. 1, a o obrat z dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v čl. 86 odst. 8 bodu 1, uvedený rozdíl bude vrácen do 180 dnů po podání daňového přiznání.

3a. Obrat uvedený v odstavci 3 zahrnuje výnosy z pohledávek z obchodního styku, které podléhají dani v souladu s čl. 19 odst. 12 nebo čl. 20 odst. 3, za předpokladu, že je u finančního úřadu složena jistota ve výši odpovídající částce daně, která by byla dlužná, pokud by se jednalo o obrat z dodání zboží v tuzemsku, až do okamžiku předložení listin dokládajících vývoz zboží nebo dodání zboží uvnitř Společenství, na něž se vztahuje relevantní pohledávka z obchodního styku. […]“

8. Článek 97 zákona o DPH stanoví:

„1. Osoby povinné k dani uvedené v článku 15, které jsou povinny zaregistrovat se jako aktivní plátci DPH, musí přede dnem provedení prvního dodání uvnitř Společenství nebo prvního pořízení uvnitř Společenství sdělit záměr začít provádět tyto činnosti vedoucímu finančního úřadu v přihlášení k registraci uvedeném v článku 96.

[…]

5. Lhůta uvedená v čl. 87 odst. 2 a čl. 87 odst. 4 až 6 pro vrácení rozdílu daně osobám povinným k dani, které začínají s výkonem činností uvedených v článku 5, jakož i osobám povinným k dani, které s výkonem těchto činností začaly během méně než dvanácti měsíců před přihlášením uvedeným odstavci 1, a které byly zaregistrovány jako EU plátci DPH[6], se prodlužuje na 180 dnů[7].

[…]

7. Ustanovení odstavce 5 se nepoužije, pokud osoba povinná k dani [předloží] finančnímu úřadu záruku ve formě i) jistoty, ii) majetkového zajištění, nebo iii) bankovní [záruky] ve výši 250 000 PLN (dále jen ‚jistota‘).“

6 — Označovaní dále jako „noví EU plátci DPH“.

7 — Článek 87 odst. 2 větu druhou a třetí, které se týkají případů, kdy je třeba provést dodatečné šetření, je nutno použít obdobně.

II – Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky

9. V daňovém přiznání „VAT-7“ za leden 2006 vykázala žalobkyně v původním řízení (Alicja Sosnowska) nadměrný odpočet DPH ve výši 44 782 PLN. Na základě, mimo jiné, čl. 18 odst. 4 šesté směrnice požádala finanční úřad Świdnica o vrácení uvedeného nadměrného odpočtu DPH do 60 dnů ode dne podání daňového přiznání.

10. Podle čl. 87 odst. 1 a 2 a čl. 97 odst. 5 a 7 zákona o DPH však finanční úřad Świdnica tuto žádost odmítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedl, že žadatelka nesplňuje podmínky uvedené v zákoně o DPH, za kterých se rozdíl DPH vrací během 60 dnů na bankovní účet, protože finančnímu úřadu neposkytla jistotu, majetkové zajištění nebo bankovní záruku ve výši 250 000 PLN (přibližně 62 000 eur).

11. Žalobkyně v původním řízení podala proti uvedenému rozhodnutí odvolání k Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (ředitel finanční komory Wroclaw, pobočka Walbrzych; dále jen „finanční úřad“), který potvrdil rozhodnutí orgánu v prvním stupni. Žalobkyně v původním řízení proto podala proti rozhodnutí finančního úřadu žalobu k Wojewódzki Sąd Administracyjny ve Wrocławi.

12. Předkládající soud má pochybnosti o slučitelnosti dotčených vnitrostátních předpisů s právem Společenství a za těchto okolností se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Přiznává [čl. 5 odst. 3] ES ve spojení s článkem 2 [první směrnice] a čl. 18 odst. 4 [šesté směrnice] členskému státu právo zařadit do vnitrostátní úpravy [DPH] pravidla stanovená v čl. 97 odst. 5 a 7 [zákona o DPH]?

2. Patří pravidla stanovená 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?“

13. Písemná vyjádření předložily a doplňující vyjádření na jednání konaném dne 22. listopadu 2007 učinily polská vláda a Komise. Žalobkyně v původním řízení nepředložila vlastní argumenty, ale obecně poukázala na stanovisko předkládajícího soudu uvedené v předkládacím rozhodnutí, ke kterému se připojuje.

III – Posouzení

A – *K první otázce*

14. Ačkoli podstatou první otázky vnitrostátního soudu je, zda čl. 5 odst. 3 ES ve spojení s článkem 2 první směrnice a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice přiznává členskému státu právo zařadit do vnitrostátní úpravy DPH taková pravidla, jaká jsou stanovena v čl. 97 odst. 5 a 7 zákona o DPH, mám za to, že podstatou této otázky ve skutečnosti je, zda jsou polské předpisy týkající se vrácení nadměrného odpočtu DPH – které v zásadě prodlužují lhůtu pro takové vrácení ze 60 na 180 dnů v případě nových EU plátců DPH, pokud neposkytnou jistotu ve výši 250 000 PLN – slučitelné s právem Společenství, zejména čl. 18 odst. 4 šesté směrnice, s přihlédnutím k zásadám daňové neutrality a proporcionality.

15. Nejprve je třeba uvést, že šestá směrnice nestanoví přesné podmínky, za nichž členské státy mají vrátit nadměrný odpočet DPH na bankovní účet osoby povinné k dani.

16. Je však třeba připomenout, že při výkonu pravomocí, které jim byly svěřeny směrnicemi Společenství, musí členské státy v každém případě dodržovat obecné zásady práva, které jsou součástí právního řádu Společenství, jako je zásada proporcionality. Při výkladu a použití šesté směrnice je navíc nutné vzít v úvahu zásadu daňové neutrality, na níž je výše uvedená zásada založena.

17. V této souvislosti, ačkoli Soudní dvůr rozhodl, že členské státy mají určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu DPH, neboť vrácení nadměrného odpočtu DPH je jedním ze základních faktorů zajišťujících použití zásady neutrality společného systému DPH, podmínky stanovené členskými státy nemohou narušit uvedenou zásadu tím, že na jejich základě je osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena DPH [8].

18. Soudní dvůr rozhodl, že podmínky vrácení nadměrného odpočtu DPH stanovené členským státem musí osobě povinné k dani umožnit za vhodných podmínek získat splacení celé pohledávky vyplývající z takového nadměrného odpočtu DPH. Z uvedené skutečnosti vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích. Přijatý způsob vrácení nesmí v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko pro osobu povinnou k dani [9].

8 — Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie (C-78/00, Recueil, s. I-8195, body 32 a 33).

9 — Tamtéž, bod 34.

19. V této souvislosti je třeba uvést argument polské vlády, že dotčená vnitrostátní opatření jsou nezbytná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. V této souvislosti uznávám, že boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem je legitimní cíl [10]. Členské státy mají totiž legitimní zájem na přijetí kroků k ochraně svých finančních zájmů a Soudní dvůr rozhodl, že „[b]oj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí“ [11].

20. Z judikatury Soudního dvora nicméně vyplývá, že členské státy musejí v souladu se zásadou proporcionality využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství. Je sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, tato opatření nicméně nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné. Tato opatření tedy nemohou být používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval právo na odpočet DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedenou příslušnými právními předpisy Společenství [12].

21. Pokud jde o otázku, zda jsou vnitrostátní právní předpisy týkající se vrácení nadměrného odpočtu DPH dotčené v projednávané věci slučitelné s uvedenými požadavky, je třeba zaprvé poznamenat, že právo osob povinných k dani na vrácení celé částky nadměrného odpočtu DPH není, jako takové, zpochybněno. Vrácení takového druhu navíc bylo ve věci projednávané v původním řízení rovněž umožněno formou převedení nadměrného odpočtu DPH do následujícího účetního období [13]. V projednávané věci jsou tedy dotčeny postupy upravující právo na vrácení.

22. S výhradou čl. 87 odst. 3 a 3a zákona o DPH je třeba vrácení nadměrného odpočtu DPH na bankovní účet osoby povinné k dani provést do 60 dnů. Jako nový EU plátce DPH má žalobkyně v původním řízení právo na vrácení nadměrného odpočtu DPH ve lhůtě 180 dnů. Za předpokladu složení jistoty ve výši 250 000 PLN u finančního úřadu však

10 — Viz v této souvislosti stanovisko generálního advokáta Fenellyho k věci Molenheide a další (rozsudek ze dne 18. prosince 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, body 37 až 39).

11 — Viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 71 a citovaná judikatura); ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 54), a ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 76). Viz rovněž stanovisko generálního advokáta Cosmase k věci Ampafrance a Sanofi (rozsudek ze dne 19. září 2000, C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, body 70 a 72) rozsudek Molenheide a další (uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 47), a stanovisko generálního advokáta Poiarese Madura k věci Optigen a další (rozsudek ze dne 12. ledna 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 43).

12 — Viz rozsudek Molenheide a další, uvedený v poznámce pod čarou 10, body 46 a 47. Viz rovněž, pokud jde o čl. 22 odst. 8 šesté směrnice, například rozsudek Halifax a další, uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 92 a citovanájudikatura. Pokud jde o boj proti podvodům, viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Albert Collée (C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 26), a stanovisko generálního advokáta Cosmase k věci Société générale des grandes sources (rozsudek ze dne11. června 1998, C-361/96, Recueil, s. I-3495, bod 14).

13 — V projednávané věci se žalobkyně v původním řízení v souladu s polským právem domáhá, aby nadměrný odpočet DPH byl vrácen na její bankovní účet (takzvané přímé vrácení). Další možnost spočívající v převedení nadměrného odpočtu DPH do následujícího účetního období se označuje jako nepřímé vrácení.

může být posledně jmenovaná lhůta zkrácena na 60 dnů [14].

23. Je třeba poznamenat, že oproti tomu, co patrně tvrdí zúčastnění, není podle mého názoru za okolností projednávané věci rozhodující, která z obou lhůt pro vrácení nadměrného odpočtu DPH – tedy 60, respektive 180 dnů – má být považována za „obecnou" lhůtu. Mám za to, že předmětem posouzení by měly být dotčené polské právní předpisy jako celek, zejména s přihlédnutím ke lhůtě použitelné pro nové EU plátce DPH (jejímu prodloužení).

24. Podle mého názoru dotčené právní předpisy nesplňují výše uvedené požadavky použitelné pro vrácení nadměrného odpočtu DPH.

25. Je třeba uvést, zaprvé, že pro všechny nové EU plátce DPH se lhůta 60 dnů (automaticky) prodlužuje na 180 dnů, nesloží-li u finančního úřadu jistotu. Dotčená vnitrostátní opatření tedy stanoví lhůtu 180 dnů plošně a pevně bez jakéhokoli rozlišení, pokud jde o tuto lhůtu, mezi různými skupinami osob povinných k dani v rámci „podsystému" nových EU plátců DPH. Má se tedy obecně a bez jakéhokoli objektivního základu za to, že činnost těchto osob povinných k dani může směřovat ke způsobení újmy zájmům státního rozpočtu [15].

26. Zadruhé, souhlasím rovněž s předkládajícím soudem, že s ohledem na skutečnost, že lhůta 180 dnů – během které je uplatnění nároku osoby povinné k dani na odpočet daně *de facto* přerušeno – je: i) šestkrát delší než použitelné účetní období pro DPH (jeden měsíc), a ii) třikrát delší než obecná lhůta vyřízení zvlášť složitých záležitostí (dva měsíce) [16], je tudíž tuto lhůtu možno považovat za nepřiměřenou. Částka jistoty, která má zajistit zájmy státního rozpočtu, představuje přibližně 62 000 eur, to znamená stonásobek průměrných měsíčních příjmů v polském hospodářství.

27. Pokud jde navíc o rámec, v němž je nový EU plátce DPH povinen složit takovou jistotu, aby mohl získat vrácení ve lhůtě 60 dnů, dotčený hospodářský subjekt v takovém

14 — Složení jistoty není podmínkou vrácení nadměrného odpočtu DPH. Tuto podmínku musí splnit ti, kteří chtějí získat vrácení ve lhůtě kratší než 180 dnů. Po uplynutí dvanácti měsíců, během kterých podala osoba povinná k dani daňové přiznání a ve stanovené lhůtě zaplatila veškeré daně, včetně daně z příjmů fyzických osob, může tato osoba požádat o uvolnění nebo vrácení jistoty.

15 — Předkládající soud správně poznamenává, že pravidlo, podle něhož jsou pro účely lhůty 180 dnů (po dobu prvních dvanácti měsíců) všichni EU plátci DPH zahrnuti do kategorie osob, jejichž činnost v rámci daňového systému představuje ohrožení zájmů státního rozpočtu, se vyznačuje poněkud přehnaným automatismem, neboť relevantní vnitrostátní předpisy nezohledňují podmínky, jejichž splnění by umožnilo objektivní zjištění, že činnost takových osob povinných k dani může směřovat ke způsobení újmy státnímu rozpočtu. Takové zjištění by odůvodňovalo potrestat nebo znevýhodnit „nepoctivé" osoby povinné k dani, a to nejen vůči osobám, které k rozhodnému okamžiku vykonávaly déle než dvanáct měsíců, počítáno od zaregistrování se k DPH, činnosti podléhající této dani, nýbrž i vůči osobám, které DPH v prvním roce své činnosti řádně vyúčtovávaly.

16 — Stanovenápolským daňovým zákoníkem. Vnitrostátní soud rovněž zmiňuje čl. 139 odst. 1 Ustawa Ordynacja Podatkowa (zákon o správě daní a poplatků) ze dne 29. srpna 1997.

okamžiku pouze rozvíjí svou hospodářskou činnost, což, jak dokládají praktické zkušenosti, vyžaduje značné investiční výdaje, a v mnoha případech zatím nevykonává činnost v širším měřítku. Nutnost čekat 180 dnů pro získání vrácení nadměrného odpočtu DPH nebo nemožnost poskytnout částku 250 000 PLN může tedy mít podstatný vliv na hospodářský výsledek osoby povinné k dani [17]. Větší polská společnost má rovněž patrně mnohem snazší přístup na trh Společenství než malý polský hospodářský subjekt (ve skutečnosti taková částka může pro posledně jmenovaný subjekt představovat i nepřekonatelnou překážku).

28. Požadavek na složení jistoty ve výši 250 000 PLN a alternativní možnost získání vrácení nadměrného odpočtu DPH až po uplynutí 180 dnů totiž mohou v praxi znamenat překážku pro malé a střední podniky, které mají v úmyslu obchodovat na trhu Společenství. V každém případě souhlasím s Komisí, že automatický požadavek pevné částky 250 000 PLN [18] od všech nových EU plátců DPH, kterým je podmíněno vrácení ve lhůtě 60 dnů, patrně obecně překračuje meze toho, co je nezbytné k zabránění podvodům a ochraně zájmů státního rozpočtu.

29. Pokud jde o argument, že lhůta 180 dnů (nebo případně složení jistoty) je nezbytná k ověření obchodních operací uvnitř Společenství, polská vláda především dostatečně nevysvětlila [19], proč zpravidla potřebuje za tímto účelem období 180 dnů. I pokud, jak tvrdí, doba, kterou ostatní členské státy potřebovaly k zaslání odpovědi polským orgánům, přesahovala v 60 % případů tři měsíce, nevyplývá z toho automaticky, že 180 dnů (tedy celých šest měsíců) je nejméně omezující lhůta, která může být stanovena za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

30. Je třeba připomenout, že orgány členských států mají na úrovni Společenství rovněž k dispozici nástroje správní spolupráce a pomoci přijaté za účelem umožnění správného zjištění DPH a zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v této oblasti, jako například opatření stanovená v nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 [20] a nařízení Komise (ES) č. 1925/2004 [21].

31. Použiji-li navíc obdobně argument uvedený generální advokátkou Kokott ve věci N, souhlasím, že ačkoli v praxi možná tyto nástroje spolupráce ne vždy fungují rychle a uspokojivě, členské státy se přesto

17 — Neboť je zjevné, že taková částka nepochybně představuje finanční zátěž.

18 — Neboť finanční úřady nemají možnost upravit v konkrétním případě výši jistoty.

19 — Polská vláda tvrdí, že lhůta 180 dnů je nezbytná z důvodu nutnosti ověřit obchodní operace uvnitř Společenství, mimo jiné, v rámci systému VIES (systém výměny informací o DPH), což podle jejího tvrzení vyžaduje určitou dobu.

20 — Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392).

21 — Nařízení Komise (ES) č. 1925/2004 ze dne 29. října 2004, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 331, s. 13). Viz v této souvislosti rozsudek ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Sb. rozh. s. I-5655, bod 48).

nemohou dovolávat nedostatků při spolupráci svých daňových správních orgánů a odvozovat z nich odůvodnění omezení takové základní zásady společného systému DPH, jako je právo na odpočet [22].

32. V každém případě, a co je nejdůležitější, taková nutnost – získat dostatečnou dobu na ověření – je patrně již zohledněna v ustanoveních čl. 87 odst. 2 a 3 a ustanoveních čl. 97 odst. 5 zákona o DPH [23]. Argumenty, kterých se polská vláda dovolává na podporu 180denní lhůty (nebo, alternativně, složení jistoty) nejsou zvláště přesvědčivé.

33. Za takových okolností, ačkoli členské státy jsou v zásadě oprávněny přijmout preventivní opatření k zajištění správnosti výše nadměrného odpočtu DPH vyplývajícího z údajů uvedených v příslušném přiznání osoby povinné k dani, dotčená vnitrostátní opatření jsou podle mého názoru nepřiměřená, neboť kladou zvláště vysokou zátěž na nové EU plátce DPH. Neumožňují takovým osobám povinným k dani získat vrácení celé pohledávky za vhodných podmínek, zejména v přiměřené lhůtě.

34. Mám za to, že členské státy by neměly mít možnost zajišťovat svou ochranu proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem tím, že podrobí všechny, nebo i jen některé nové EU plátce DPH zátěži DPH. Jsou-li lhůty příliš dlouhé, nesou osoby povinné k dani, byť i jen částečně, zátěž DPH, která ohrožuje neutralitu systému. Měl by to být naopak především stát, kdo ponese: i) odpovědnost za správu svého daňového systému, včetně zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, jakož i ii) odpovídající rizika.

35. Dodávám, že „[a]čkoli Soudnímu dvoru nepřísluší vyjadřovat se k vhodnosti jiných možných způsobů boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, které by mohly být zamýšleny“ [24], musí jistě existovat méně zatěžující a omezující způsob zajištění takových zájmů státního rozpočtu. Bylo by například možné, aby částka jistoty odpovídala poměrně výši nadměrného odpočtu DPH, který má být vrácen [25], nebo

22 — Ačkoli generální advokátka Kokott používá uvedený argument s ohledem na omezení základních svobod. Viz její stanovisko k věci N (rozsudek ze dne 7. září 2006, C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 114 stanoviska).

23 — Tedy pokud důvody vrácení vyžadují dodatečné šetření. Pro takové prodloužení nejsou stanoveny žádné lhůty. Pokud provedené šetření prokáže oprávněnost vrácení, finanční úřady jsou povinny zaplatit osobě povinné k dani dlužnou částku a úroky.

24 — Viz rozsudek Ampafrance a Sanofi, uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 62.

25 — To bylo patrně původně zamýšleno, pokud jde o jistotu, v rámci nedávno navržené změny polského zákona o DPH. Takové úvahy (aby jistota poměrně odpovídala nadměrnému odpočtu DPH) jsou relevantní přinejmenším s ohledem na skutečnost, že (stávající) částka jistoty nijak neodpovídá opravdovému nebo skutečnému nebezpečí pro státní rozpočet ve vztahu k novému EU plátci DPH. Viz, například, rozsudek ze dne 12. července 2001, Louloudakis (C-262/99, Recueil, s. I-5547, bod 69). Dodávám, že v současné době je jistota ve výši 250 000 PLN vyžadována i v případě dodání zboží uvnitř Společenství, jež má jinak zcela nepodstatnou hodnotu. Částka jistoty v projednávané věci je navíc čtyřikrát vyšší než nadměrný odpočet DPH, který byl vykázán k vrácení žalobkyni v původním řízení.

aby byla závislá na velikosti podniku osoby povinné k dani či na jeho platební schopnosti, což by bylo patrně možno odvodit z jeho daňového přiznání. Alternativně by namísto výše uvedeného bylo možno použít určité kvantitativní prahy.

36. Závěrem lze konstatovat, že čl. 18 odst. 4 šesté směrnice v zásadě brání takovým vnitrostátním opatřením, jaká jsou dotčena v původním řízení, která jsou nepřiměřená, a narušují tak provádění základních zásad společného systému DPH, zejména práva na odpočet.

37. S ohledem na výše uvedené úvahy přísluší vnitrostátnímu soudu, aby určil a ověřil – s přihlédnutím ke všem relevantním okolnostem projednávané věci –, zda dotčená vnitrostátní opatření jsou slučitelná se zásadami neutrality a proporcionality, s tím, že v případě potřeby neuplatní žádné ustanovení vnitrostátního práva, které by bylo v rozporu s právem Společenství [26].

26 — Pokud jde o otázku neuplatnění ustanovení vnitrostátního práva, viz rozsudky Soudního dvora ze dne 18. prosince 2007, Frigerio Luigi & C. (C-357/06, Sb. rozh. s. I-12311, bod 28), který odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 14. února 1988, Murphy a další (157/86, Recueil, s. 673, bod 11), a ze dne 11. ledna 2007, ITC (C-208/05, Sb. rozh. s. I-181, body 68 a 69).

B – *K druhé otázce*

38. Podstatou druhé otázky vnitrostátního soudu je, zda dotčená vnitrostátní opatření mohou být nicméně považována za zvláštní opatření k zabránění určitým druhům daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem podle čl. 27 odst. 1 šesté směrnice.

39. Mám za to, že na druhou otázku existuje stručná odpověď. Bez ohledu na to, zda dotčená vnitrostátní opatření ve skutečnosti představují zvláštní opatření takového druhu, nemohou být za taková opatření považována jednoduše proto – jak vyplývá z dokumentů předložených Soudnímu dvoru a nepřímo z argumentů předložených polskou vládou [27] –, že Polská republika nepoužila formální postup výslovně stanovený v článku 27 šesté směrnice a nezískala povolení uvedené v čl. 27 odst. 1 [28].

27 — V rámci kterých tvrdí, že dotčená opatření nemohou být považována za „zvláštní opatření“ ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice, neboť posledně jmenované ustanovení neupravuje otázky týkající se lhůt a postupů vrácení nadměrného odpočtu DPH. Jedná se o otázky, které spadají do pravomoci členských států.

28 — Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie (50/87, Recueil, s. 4797, bod 22); stanovisko generálního advokáta Slynna k věci Jeunehomme a EGI (rozsudek ze dne 14. července 1988, 123/87 a 330/87, Recueil, s. 4517); rozsudky Soudního dvora ze dne 13. února 1985, Direct Cosmetics (5/84, Recueil, s. 617, bod 37), a ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, Recueil, s. I-3795, body 33 až 35). Viz rovněž rozsudek ze dne 10. dubna 1984, Komise v. Belgie (324/82, Recueil, s. 1861).

IV – Závěry

40. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně v zásadě brání takovým vnitrostátním opatřením, jaká jsou dotčena v původním řízení, která jsou nepřiměřená, a jako taková narušují provádění základních zásad společného systému DPH, zejména práva na odpočet.

2) Pravidla stanovená v takových vnitrostátních opatřeních, jaká jsou dotčena v původním řízení, nelze považovat za zvláštní opatření k zabránění určitým druhům daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem ve smyslu čl. 27 odst. 1 směrnice 77/388/EHS, pokud nebyl dodržen formální postup výslovně stanovený v článku 27 směrnice 77/388/EHS.“