NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
JÁN MAZÁK
prednesené 26. februára 2008 [1]

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Krajský správny súd, Wroclaw) (Poľsko) sa týka výkladu článku 5 tretieho odseku ES v spojení s článkom 2 prvej smernice o DPH [2], ako aj v spojení s článkom 18 ods. 4 a článkom 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH [3].

2. Vnútroštátny súd má pochybnosti najmä o tom, či ustanovenia poľského práva, v ktorých sú stanovené lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu dane na vstupe (ďalej len „nadmerný odpočet DPH“) počas prvých dvanástich mesiacov od registrácie na bankový účet platiteľa DPH v EÚ [4] a podmienky skrátenia tejto lehoty, sú v súlade s právom Spoločenstva.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES L 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) (ďalej len „prvá smernica“).

3 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) (ďalej len „šiesta smernica“).

4 — To znamená zdaniteľné osoby, ktoré oznámili svojmu daňovému úradu, že majú v úmysle prvýkrát uskutočniť dodávku alebo kúpu tovarov alebo služieb v rámci Spoločenstva. Pozri ďalej, pokiaľ ide o poľskú právnu úpravu, ktorá za týchto podmienok stanovuje požiadavky registrácie.

I — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

3. Tretí odsek článku 5 ES stanovuje, že „Spoločenstvo žiadnou činnosťou neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov tejto zmluvy“.

4. Článok 2 prvej smernice uvádza:

„Princíp spoločného systému [DPH] je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažený daňou.

Na každé plnenie sa vyrubí [DPH] vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po

odrátaní [DPH], ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.

Spoločný systém [DPH] sa uplatňuje až po a vrátane maloobchodného stupňa.“

5. Článok 18 ods. 4 šiestej smernice stanovuje:

„Kde za dané obdobie oprávnená výška odpočítateľnej sumy prevyšuje sumu zdaniteľného plnenia, členské štáty môžu refundovať alebo prenesenie prebytok do nasledujúceho obdobia podľa podmienok, ktoré si určia. [Kde za dané obdobie oprávnená výška odpočítateľnej sumy prevyšuje sumu splatnej dane, členské štáty môžu vrátiť alebo preniesť nadmerný odpočet do nasledujúceho obdobia podľa podmienok, ktoré si určia — *neoficiálny preklad*].

…“

6. Napokon podľa ustanovení článku 27 ods. 1 šiestej smernice:

„Rada konajúca [jednohlasne — *neoficiálny preklad*] na základe návrhu Komisie, môže dať ktorémukoľvek členskému štátu právo zaviesť špeciálne opatrenia na zrušenie platnosti [ktorýkoľvek členský štát oprávniť na zavedenie špeciálnych opatrení odchylne od — *neoficiálny preklad*] ustanovení tejto smernice v záujme zjednodušenia postupu pri účtovaní dane alebo zabráneniu daňovým únikom alebo obchádzaniu daňových povinností. Opatrenia zamerané na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane, s výnimkou zanedbateľnej čiastky, nesmú mať vplyv na sumu splatnej dane v konečnej spotrebnej etape.“

B — *Vnútroštátne právo*

7. Podľa článku 87 Ustawa o podatku od towarów i usług z 11. marca 2004 (zákona o dani z tovarov a služieb) [5] v znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“):

„1. V prípade, ak výška dane odpočítateľnej na vstupe… je v zdaňovacom období vyššia ako výška dane splatnej na výstupe, má zdaniteľná osoba právo v nasledujúcich obdobiach znížiť daň splatnú na výstupe o zodpovedajúci rozdiel alebo právo na vyplatenie rozdielu vkladom na svoj bankový účet.

2. … rozdiel na dani bude vyplatený… do 60 dní odo dňa, keď zdaniteľná osoba požiadala o vrátenie.

Ak priznanie nároku na vrátenie vyžaduje dodatočné skúmanie, môže daňový úrad túto lehotu predĺžiť až do ukončenia nevyhnutného skúmania. Ak takéto skúmanie ukáže, že nárok na vrátenie uvedený v predchádzajúcej vete je oprávnený, daňový úrad vyplatí zdaniteľnej osobe dlhovanú sumu vrátane úroku v rovnakej výške, ako by bol úrok dlžný platiteľom dane v prípade, ak by bol povolený odklad platby dane alebo jej rozdelenie na splátky.

5 — Dziennik Ustaw (Zbierka zákonov) č. 54, čiastka 535.

3. V prípade, ak rozdiel na dani, ktorý zakladá nárok na vrátenie, je vyšší ako daň na vstupe pri kúpe tovarov alebo služieb, s ktorými zdaniteľná osoba podľa ustanovení uplatniteľných na daň z príjmu nakladá ako so súčasťou odpísateľného základného majetku, nehnuteľného majetku a aktív použiteľných na zaplatenie dlhov,… zvýšený o 22 percent z obratu dosiahnutého zdaniteľnou osobou, ktorý je zdaňovaný pri sadzbách nižších, ako sú uvedené v článku 41 ods. 1, a o obrat z dodávok tovarov alebo poskytnutí služieb podľa článku 86 ods. 8 bodu 1, uvedený rozdiel bude vrátený v lehote 180 dní od požiadania o vrátenie dane.

3.a) Obrat uvedený v odseku 3 zahŕňa zisk zo splatenia dlhov, z ktorého vzniká daňová povinnosť podľa článku 19 ods. 12 alebo článku 20 ods. 3 za predpokladu, že daňovému úradu bola poskytnutá zábezpeka vo výške zodpovedajúcej dani, ktorá by bola splatná, ak by išlo o obrat z dodávky tovarov v tuzemsku, až do predloženia dokumentov potvrdzujúcich vývoz tovarov alebo dodávku tovarov v rámci Spoločenstva, ktorých sa dané splatenie dlhu týka….“

8. Článok 97 zákona o DPH stanovuje:

„1. Zdaniteľné osoby uvedené v článku 15, ktoré sú povinné zaregistrovať sa ako aktívni platitelia DPH, musia pred dňom uskutočnenia prvej dodávky alebo prvej kúpy v Spoločenstve oznámiť riaditeľovi daňového úradu v žiadosti o registráciu podľa článku 96 svoj úmysel začať vykonávať takéto plnenia.

…

5. V prípade zdaniteľných osôb, ktoré začínajú vykonávať činnosti uvedené v článku 5, a zdaniteľných osôb, ktoré s výkonom týchto činností začali neskôr ako dvanásť mesiacov pred podaním žiadosti podľa odseku 1, a ktoré boli zaregistrované ako platitelia DPH v EÚ[6], sa lehota stanovená v článku 87 ods. 2, 4 až 6 na vrátenie rozdielu na dani predĺži na 180 dní.[7]

…

7. Ustanovenia odseku 5 sa neuplatnia, ak zdaniteľná osoba poskytne daňovému úradu zábezpeku prostredníctvom i) kaucie, ii) majetkovej zábezpeky alebo iii) bankovej záruky vo výške 250 000 PLN (ďalej len ‚zábezpeka‘).“

6 — Ďalej len „noví platitelia DPH v EÚ“.

7 — Druhá a tretia veta článku 87 ods. 2, ktoré sa vzťahujú na prípady, kde je potrebné ďalšie skúmanie, sa uplatnia *mutatis mutandis*.

II — Okolnosti predchádzajúce sporu a prejudiciálne otázky

9. V daňovom priznaní „DPH-7“ za január 2006 žalobkyňa (pani Alicja Sosnowska) uviedla nadmerný odpočet DPH vo výške 44 782 PLN. Odvolávajúc sa okrem iného na článok 18 ods. 4 šiestej smernice požadovala od Daňového úradu Swidnica vrátenie uvedeného nadmerného odpočtu DPH v lehote 60 dní odo dňa, keď bolo podané daňové priznanie.

10. Na základe článku 87 ods. 1 a 2 a článku 97 ods. 5 a 7 zákona o DPH však Daňový úrad Swidnica odmietol túto sumu vrátiť. V odôvodnení daného rozhodnutia daňový úrad uviedol, že žalobkyňa nesplnila podmienky stanovené v zákone o DPH na vyplatenie rozdielu vkladom na bankový účet v lehote 60 dní, pretože neposkytla daňovému úradu kauciu, majetkovú zábezpeku alebo bankovú záruku vo výške 250 000 PLN (približne 62 000 eur).

11. Žalobkyňa podala voči tomuto rozhodnutiu odvolanie v správnom konaní na Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Riaditeľ daňového úradu Wroclaw, pobočka Walbrzych, ďalej len „Daňový úrad Walbrzych“), ktorý potvrdil rozhodnutie prijaté úradom v prvom stupni. Preto žalobkyňa podala odvolanie proti rozhodnutiu Daňového úradu Walbrzych na Wojewódzki Sąd Administracyjny vo Wroclaw.

12. Vnútroštátny súd má pochybnosti, pokiaľ ide o zlučiteľnosť sporných vnútroštátnych ustanovení s právom Spoločenstva, a za týchto podmienok rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Priznáva článok 5 ods. 3 ES v spojení s článkom 2 prvej smernice a článkom 18 ods. 4 šiestej smernice členskému štátu právo zaradiť do vnútroštátnej právnej úpravy o DPH pravidlá zakotvené v článku 97 ods. 5 a 7 zákona o DPH?

2. Predstavujú pravidlá zakotvené v článku 97 ods. 5 a 7 zákona o DPH osobitné opatrenia sledujúce zabránenie niektorým formám daňových únikov alebo obchádzaniu daňových povinností podľa článku 27 ods. 1 šiestej smernice?“

13. Poľská vláda a Komisia predložili písomné pripomienky a predniesli ústne pripomienky na pojednávaní 22. novembra 2007. Pokiaľ ide o žalobkyňu, tá nepredložila vlastné vyjadrenie, ale vo všeobecnosti sa odvolala na stanovisko vnútroštátneho súdu v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, s ktorým súhlasí.

III — Posúdenie

A — *Prvá otázka*

14. Hoci sa svojou prvou otázkou vnútroštátny súd pýta, či článok 5 ods. 3 ES v spojení s článkom 2 prvej smernice a článkom 18 ods. 4 šiestej smernice priznáva členskému štátu právo zaradiť do vnútroštátnej právnej úpravy o DPH pravidlá, akými sú pravidlá zakotvené v článku 97 ods. 5 a 7 zákona o DPH, rozumiem tejto otázke tak, že sa týka skutočnosti, či poľské pravidlá vzťahujúce sa na vrátenie nadmerného odpočtu DPH — teda v podstate predĺženia lehoty na takéto vrátenie zo 60 na 180 dní v prípade nových platiteľov DPH v EÚ, ak tí nezložia zábezpeku vo výške 250 000 PLN — sú v súlade s právom Spoločenstva, najmä s článkom 18 ods. 4 šiestej smernice, a to vzhľadom na zásady daňovej neutrality a proporcionality.

15. Na úvod je potrebné konštatovať, že šiesta smernica nestanovuje presné podmienky, za ktorých sú členské štáty povinné vykonať vrátenie nadmerného odpočtu DPH na účet zdaniteľnej osoby.

16. Je však potrebné pripomenúť, že členské štáty musia pri výkone právomocí, ktoré im priznávajú smernice Spoločenstva, za každých okolností zohľadňovať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Spoločenstva, akou je zásada proporcionality. Okrem toho pri výklade a uplatnení šiestej smernice je potrebné brať do úvahy zásadu daňovej neutrality, ktorá je jej základom.

17. V tejto súvislosti, hoci Súdny dvor už uviedol, že členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, keďže vrátenie nadmerného odpočtu DPH je jedným zo základných faktorov na zabezpečenie uplatnenia zásady neutrality v spoločnom systéme DPH, podmienky stanovené členskými štátmi nemôžu spochybňovať túto zásadu tým, že zdaniteľná osoba bude podľa nich povinná v celom rozsahu alebo sčasti znášať DPH. [8]

18. Súdny dvor už rozhodol, že podmienky vrátenia nadmerného odpočtu DPH, ktoré členský štát stanovuje, musia umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH. Z toho vyplýva, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom. Stanovený spôsob vrátenia nesmie v nijakom prípade pre zdaniteľnú osobu predstavovať žiadne finančné riziko. [9]

8 — Pozri rozsudok z 25. októbra 2001, Komisia/Taliansko, C-78/00, Zb. s. I-8195, body 32 a 33.

9 — Tamže, bod 34.

19. Tu je potrebné uviesť tvrdenie poľskej vlády, že sporné vnútroštátne opatrenia sú nevyhnutné na zabránenie daňovým únikom alebo obchádzaniu daňových povinností. V tejto súvislosti uznávam, že riešenie problému daňových únikov a obchádzania daňových povinností je odôvodneným účelom. [10] Členské štáty majú naozaj oprávnený záujem na prijatí primeraných opatrení na ochranu svojich finančných záujmov a Súdny dvor už rozhodol, že „boj proti daňovým únikom a obchádzaniu alebo zneužitiu daňových povinností je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou“. [11]

20. Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že v súlade so zásadou proporcionality musia členské štáty použiť prostriedky, ktoré popri tom, že im umožnia účinne dosiahnuť účel sledovaný ich vnútroštátnym právom, v čo najmenšej miere ohrozujú ciele a zásady stanovené príslušnou právnou úpravou Spoločenstva. Preto, hoci opatrenia prijaté členskými štátmi môžu mať oprávnene za cieľ čo najúčinnejšie chrániť záujmy verejných financií, nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa. Tieto opatrenia sa teda nesmú používať tak, aby systematicky spochybňovali právo na odpočet DPH na vstupe, ktoré predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného príslušnou legislatívou Spoločenstva. [12]

21. Pokiaľ ide o otázku, či vnútroštátne ustanovenia o vrátení nadmerného odpočtu DPH, ktoré sú sporné v prejednávanej veci, spĺňajú uvedené požiadavky, treba v prvom rade poznamenať, že právo zdaniteľných osôb na vrátenie nadmerného odpočtu DPH v celom rozsahu nie je samo osebe spochybnené. Okrem toho vrátenie dane tohto druhu bolo v prípade vo veci samej tiež možné prostredníctvom prenesenia nadmerného odpočtu do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia. [13] Preto sú v prejednávanom prípade sporné postupy, ktoré sa týkajú práva na vrátenie dane.

22. Podľa článku 87 ods. 3 a 3a zákona o DPH sa vrátenie nadmerného odpočtu DPH vykoná vkladom na bankový účet zdaniteľnej osoby v lehote 60 dní. Žalobkyňa, ako nová platiteľka DPH v EÚ, má právo na vrátenie jej nadmerného odpočtu DPH v lehote 180 dní. Za predpokladu, že daňovému úradu je

10 — Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly vo veci Molenheide a i. (rozsudok z 18. decembra 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281), body 37 až 39.

11 — Pozri rozsudky z 12. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 71 a tam citovanú judikatúru; zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 54, a z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cosmas vo veci Ampafrance a Sanofi (rozsudok z 19. septembra 2000, C-177/99 a C-181/99, Zb. s. I-7013), body 70 a 72; rozsudok Molenheide a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 47, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro vo veci Optigen a i. (rozsudok z 12. januára 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483), bod 43.

12 — Pozri rozsudok Molenheide a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 10, body 46 a 47. Pozri tiež, pokiaľ ide o článok 22 ods. 8 šiestej smernice, napríklad rozsudok Halifax a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 92 a tam citovanú judikatúru. Pokiaľ ide o predchádzanie podvodom, pozri rozsudok z 27. septembra 2007, Albert Collée, C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 26, a tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cosmas vo veci Société générale des grandes sources (rozsudok z 11. júna 1998, C-361/96, Zb. s. I-3495), bod 14.

13 — V prejednávanom prípade žalobkyňa v súlade s poľským právom žiadala, aby nadmerný odpočet DPH bol vrátený vo forme vkladu na jej bankový účet (tzv. priame vrátenie). Druhá možnosť, ktorou je prenesenie nadmerného odpočtu DPH do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, sa nazýva nepriame vrátenie.

poskytnutá zábezpeka vo výške 250 000 PLN, túto lehotu možno skrátiť na 60 dní. [14]

23. Považujem za potrebné poznamenať, že na rozdiel od toho, čo zjavne navrhujú účastníci konania, si nemyslím, že v prejednávanom prípade je rozhodujúce, ktorá z uvedených lehôt na vrátenie nadmerného odpočtu DPH — teda 60 alebo 180 dní — sa má považovať za „základnú" lehotu. Skôr je podľa môjho názoru potrebné posúdiť spornú poľskú právnu úpravu ako celok so zreteľom najmä na lehotu (jej predĺženie) uplatniteľnú na nových platiteľov DPH v EÚ.

24. Domnievam sa, že sporná právna úprava nespĺňa požiadavky uplatniteľné na vrátenie nadmerného odpočtu DPH uvedené vyššie.

25. Po prvé, je opodstatnené uviesť, že pokiaľ ide o všetkých nových platiteľov DPH v EÚ, lehota 60 dní sa (automaticky) predlžuje na 180 dní, pokiaľ títo platitelia neposkytnú zábezpeku daňovému úradu. Z toho dôvodu sporné vnútroštátne opatrenia stanovujú 180-dňovú lehotu radikálnym a paušálnym spôsobom bez rozdielu, pokiaľ ide o túto lehotu, medzi rôznymi skupinami zdaniteľných osôb v rámci „subsystému" nových platiteľov DPH v EÚ. Vo všeobecnosti a bez objektívneho dôvodu sa teda predpokladá, že činnosť uvedených zdaniteľných osôb môže viesť k poškodeniu záujmov verejných financií. [15]

26. Po druhé, takisto súhlasím s vnútroštátnym súdom, že vzhľadom na skutočnosť, že lehota 180 dní — počas ktorej je výkon práva zdaniteľnej osoby na odpočet DPH na vstupe *de facto* prerušený — je: i) šesťkrát dlhšia než uplatniteľné zúčtovacie obdobie pre DPH (jeden mesiac) a ii) trikrát dlhšia než všeobecná lehota na vybavenie mimoriadne komplikovanej záležitosti (dva mesiace), [16] možno túto lehotu považovať za neprimeranú. Výška zábezpeky, ktorej cieľom je chrániť záujmy verejných financií, je približne 62 000 eur, čo je stonásobok priemernej mesačnej mzdy v poľskom hospodárstve.

27. Okrem toho v situácii, v ktorej je nový platiteľ DPH v EÚ vyzvaný poskytnúť takúto zábezpeku a má nárok na 60-dňovú lehotu, obchodník ešte len začína budovať

14 — Poskytnutie zábezpeky nie je podmienkou na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Je skôr podmienkou pre tých, ktorí chcú, aby sa uplatnila lehota kratšia než 180 dní. Po uplynutí 12 mesiacov, počas ktorých zdaniteľná osoba predkladala daňové priznanie a včas platila všetky dane vrátane dane z príjmu fyzických osôb, táto osoba môže požiadať o odpustenie alebo vrátenie zábezpeky.

15 — Ako správne uvádza vnútroštátny súd, ak by boli na účely lehoty 180 dní všetci platitelia DPH v EÚ považovaní (počas ich prvých 12 mesiacov) za osoby, ktorých činnosť ohrozuje záujmy verejných financií, predstavovalo by to neprimerane mechanický prístup, keďže príslušné vnútroštátne ustanovenia nezohľadňujú podmienky, ktorých splnenie by umožňovalo objektívne zistenie, že činnosť uvedených zdaniteľných osôb môže smerovať k ohrozeniu verejných financií. Takéto zistenie by odôvodňovalo penalizáciu a menej priaznivé zaobchádzanie s „nečestnými" zdaniteľnými osobami, nielen pokiaľ ide o osoby vykonávajúce činnosť podliehajúcu DPH dlhšie než 12 mesiacov odo dňa ich registrácie, ale tiež vzhľadom na osoby, ktoré sú počas prvého roku svojej činnosti riadnymi platiteľmi DPH.

16 — V súlade s ustanoveniami poľského daňového zákonníka. Vnútroštátny súd sa odvoláva na článok 139 ods. 1 Ustawa Ordynacja Podatkowa (zákon, ktorým sa stanovuje daňový zákonník) z 29. augusta 1997.

svoju činnosť, čo sa, ako to dokazuje prax, spája so značnými investičnými výdavkami, a často ešte nevykonáva túto činnosť v širšom rozsahu. Preto povinnosť čakať 180 dní na vrátenie nadmerného odpočtu DPH a/alebo nemožnosť disponovať sumou 250 000 PLN môže mať výrazný dopad na finančný výsledok zdaniteľnej osoby. [17] Rovnako, väčšia poľská spoločnosť by takto získala prístup na trh Spoločenstva oveľa jednoduchšie než malý poľský podnik (pre ktorého by táto suma mohla dokonca predstavovať neprekonateľnú prekážku).

28. Pravdou je, že požiadavka poskytnutia zábezpeky vo výške 250 000 PLN alebo možnosť získania vrátenia nadmerného odpočtu DPH až za 180 dní môže v praxi predstavovať prekážku pre malé a stredné podniky, ktoré majú záujem obchodovať na trhu Spoločenstva. V každom prípade súhlasím s Komisiou, že automatická požiadavka pevne stanovenej sumy 250 000 PLN [18] od všetkých nových platiteľov DPH v EÚ na to, aby im bola priznaná 60-dňová lehota, vo všeobecnosti zjavne prekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na zabránenie podvodom a ochranu záujmov verejných financií.

29. Pokiaľ ide o tvrdenie, že 180 dní (alebo poskytnutie zábezpeky) je nevyhnutných na overenie obchodných transakcií v rámci Spoločenstva, [19] poľská vláda v prvom rade nepredložila dostatočné vysvetlenie, prečo potrebuje až 180 dní. Hoci, ako tvrdí, čas, ktorý potrebovali iné členské štáty na to, aby odpovedali poľským úradom, v 60 % prípadoch prekročil tri mesiace, neznamená to, že 180 dní (teda celých šesť mesiacov) je najmenej zaťažujúca lehota, ktorú možno uložiť na účely zabránenia daňovým podvodom alebo obchádzaniu daňových povinností.

30. Treba pripomenúť, že úrady členských štátov disponujú prostriedkami Spoločenstva v rámci spolupráce a administratívnej pomoci, ktoré sú prijaté na účely správneho stanovenia DPH a ochrany pred daňovými únikmi a obchádzaním daňových povinností, akými sú opatrenia podľa nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 [20] a nariadenia Komisie (ES) č. 1925/2004 [21].

31. Okrem toho analogicky, ako uviedla generálna advokátka v prípade N, súhlasím s tým, že hoci v praxi rôzne prostriedky spolupráce, ktoré majú členské štáty k dispozícii, nemusia fungovať uspokojujúco a bez

17 — Keďže je zjavné, že takáto suma nepochybne predstavuje finančné zaťaženie.

18 — Vzhľadom na to, že daňové úrady nemajú možnosť prispôsobiť výšku zábezpeky jednotlivým prípadom.

19 — Poľská vláda uvádza, že 180-dňová lehota je nevyhnutná z dôvodu potreby overiť obchodné transakcie v rámci Spoločenstva, okrem iného v rámci systému VIES (výmena informácií týkajúcich sa DPH), ktorý podľa nej vyžaduje dlhší čas.

20 — Nariadenie Rady zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty, a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (Ú. v. ES L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392).

21 — Nariadenie Komisie z 29. októbra 2004, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 331, s. 13). Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 28. júna 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, Zb. s. I-5655, bod 48.

problémov, členské štáty by nemali mať možnosť z nedostatkov v spolupráci medzi ich daňovými úradmi vyvodzovať odôvodnenie obmedzenia takej základnej zásady spoločného systému DPH, akou je právo na odpočet dane. [22]

32. V každom prípade je zjavné, že najmä táto potreba — mať dostatok času na posúdenie — je už zohľadnená v ustanoveniach článku 87 ods. 2 a 3 a článku 97 ods. 5 zákona o DPH. [23] Z toho dôvodu tvrdenia poľskej vlády v prospech 180-dňovej lehoty (alebo poskytnutia zábezpeky) nie sú veľmi presvedčivé.

33. Za týchto okolností, hoci členským štátom je v podstate umožnené prijať predbežné opatrenia určené na zabezpečenie správnosti zjavného nadmerného odpočtu DPH vyplývajúceho z informácií uvedených v daňovom priznaní, ktoré predložila zdaniteľná osoba, sporné vnútroštátne opatrenia sú podľa môjho názoru neprimerané, keďže vo veľkom rozsahu zaťažujú nových platiteľov DPH v EÚ. Uvedeným platiteľom dane neumožňujú za primeraných podmienok a v primeranom čase získať naspäť celú sumu, na ktorú majú nárok.

34. Zastávam názor, že členským štátom by nemalo byť umožnené, aby na účely ochrany pred daňovými únikmi alebo obchádzaním daňových povinností preniesli zaťaženie DPH na všetkých alebo dokonca len niektorých nových platiteľov DPH v EÚ. Príliš dlhé lehoty vedú k tomu, že zdaniteľné osoby znášajú, hoci len čiastočne, zaťaženie DPH, čo ohrozuje neutralitu systému. Domnievam sa, že v prvom rade členské štáty by mali: (i) niesť zodpovednosť za riadenie vlastného daňového systému vrátane predchádzania daňovým únikom a obchádzaniu daňových povinností, ako aj (ii) znášať zodpovedajúce riziká.

35. Považujem za potrebné dodať, že „hoci úlohou Súdneho dvora nie je vyjadrovať sa k vhodnosti iných prostriedkov na zabránenie daňovým únikom a obchádzania daňových povinností, ktoré prichádzajú do úvahy“, [24] nepochybne existujú menej zaťažujúce a obmedzujúce prostriedky ochrany záujmov verejných financií. Napríklad výška zábezpeky by mala byť primeraná nadmernému odpočtu DPH, ktorý má byť vrátený [25],

22 — Hoci generálna advokátka Kokott uplatňuje toto tvrdenie vzhľadom na obmedzenia základných slobôd. Pozri jej návrhy vo veci N (rozsudok zo 7. septembra 2006, C-470/04, Zb. s. I-7409), bod 114.

23 — Najmä v prípade, ak dôvody vrátenia vyžadujú dodatočné skúmanie. Žiadne časové obmedzenie nie je stanovené pre takéto predĺženie lehoty. Pokiaľ je vrátenie napokon posúdené ako oprávnené, daňový úrad je povinný vyplatiť zdaniteľnej osobe dlhovanú sumu a úroky.

24 — Pozri rozsudok Ampafrance a Sanofi, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 62.

25 — Čo sa vzhľadom na zábezpeku zjavne pôvodne predpokladalo v nedávno navrhovanej zmene poľského zákona o DPH. Tieto úvahy (týkajúce sa primeranosti zábezpeky k nadmernému odpočtu DPH) vznikajú v neposlednom rade preto, že (existujúca) výška zábezpeky vôbec nezodpovedá skutočnému nebezpečenstvu, ktoré hrozí verejným financiám zo strany nových platiteľov DPH v EÚ. Porovnaj napríklad rozsudok z 12. júla 2001, Louloudakis, C-262/99, Zb. s. I-5547, bod 69. Možno dodať, že zábezpeka vo výške 250 000 PLN sa v súčasnosti vyžaduje aj v prípade dodávky v rámci Spoločenstva, ktorej hodnota by inak bola úplne bezvýznamná. Dodávam, že v danej veci je výška zábezpeky štyrikrát vyššia než nadmerný odpočet DPH, na ktorého vrátenie mala žalobkyňa nárok.

alebo by mala byť primeraná hospodárskej veľkosti a/alebo platobnej schopnosti zdaniteľnej osoby, ktorá, ako si možno predstaviť, môže byť vyvodená z jej daňového priznania. V opačnom prípade by sa mohli uplatniť určité hraničné hodnoty.

36. Z toho vyplýva, že článku 18 ods. 4 šiestej smernice v zásade odporujú vnútroštátne opatrenia, akými sú tie vo veci samej, ktoré sú neprimerané, a preto bránia uplatneniu základných zásad spoločného systému DPH, najmä práva na odpočet.

37. Vzhľadom na uvedené úvahy je úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť a overiť — s ohľadom na všetky relevantné okolnosti veci, ktorú prejednáva —, či sporné vnútroštátne opatrenia sú v súlade so zásadami neutrality a proporcionality, a v prípade potreby neuplatniť žiadne ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s právom Spoločenstva. [26]

26 — Pokiaľ ide o otázku neuplatnenia, pozri rozsudok z 18. decembra 2007, Frigerio Luigi & C., C-357/06, Zb. s. I-12311, bod 28, ktorý sa odvoláva na rozsudky zo 4. februára 1988, Murphy a i., 157/86, Zb. s. 673, bod 11, a z 11. januára 2007, ITC, C-208/05 Zb. s. I-181, body 68 a 69.

B — *Druhá otázka*

38. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sporné vnútroštátne opatrenia nemôžu byť predsa len považované za osobitné opatrenia sledujúce zabránenie niektorým formám daňových únikov alebo obchádzaniu daňových povinností podľa článku 27 ods. 1 šiestej smernice.

39. Domnievam sa, že na druhú otázku postačuje stručná odpoveď. Bez ohľadu na to, či sporné vnútroštátne opatrenia v skutočnosti predstavujú osobitné opatrenia tohto druhu, nemožno ich za takéto považovať jednoducho preto, že — ako vyplýva zo spisu na Súdnom dvore a nepriamo z tvrdení, ktoré uviedla poľská vláda [27] — Poľská republika nepožiadala o formálny postup výslovne upravený v článku 27 šiestej smernice a nebolo jej udelené povolenie podľa článku 27 ods. 1 tejto smernice. [28]

27 — V ktorých uvádza, že sporné opatrenia nemožno považovať za „osobitné opatrenia" podľa článku 27 ods. 1 šiestej smernice, keďže tento článok neupravuje otázky týkajúce sa lehôt a postupov uplatniteľných na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Tieto otázky patria do diskrečnej právomoci členských štátov.

28 — Pozri rozsudok z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko, 50/87, Zb. s. 4797, bod 22; návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Slynn vo veci Jeunehomme a EGI (rozsudok zo 14. júla 1988, 123/87 a 330/87, Zb. s. 4517, 4535); rozsudky z 13. februára 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Zb. s. 617, bod 37, a z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, body 33 až 35. Porovnaj tiež rozsudok z 10. apríla 1984, Komisia/Belgicko, 324/82, Zb. s. 1861.

IV — Návrh

40. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, takto:

1. Článku 18 ods. 4 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia v zásade odporujú vnútroštátne opatrenia, akými sú tie vo veci samej, ktoré sú neprimerané, a preto bránia uplatneniu základných zásad spoločného systému DPH, najmä práva na odpočet.

2. Pravidlá stanovené vo vnútroštátnych opatreniach, akými sú tie vo veci samej, nemožno považovať za osobitné opatrenia sledujúce zabránenie niektorým formám daňových únikov alebo obchádzaniu daňových povinností podľa článku 27 ods. 1 smernice 77/388/EHS, pokiaľ nebol dodržaný formálny postup výslovne upravený v článku 27 smernice 77/388/EHS.