SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA JÀNA MAZÀKA,

predstavljeni 26. februarja 2008 [1]

1. S tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče, Wroclaw) (Poljska) prosi za razlago tretjega odstavka člena 5 ES v povezavi s členom 2 Prve direktive o DDV [2] ter členi 18(4) in 27(1) Šeste direktive o DDV. [3]

2. Predložitveno sodišče v bistvu dvomi, ali je poljska zakonodaja, ki določa obdobje za vračilo preveč plačanega vstopnega davka (v nadaljevanju: preveč plačani DDV) na bančni račun zavezancev za DDV na ravni EU [4] v prvih dvanajstih mesecih po njihovi registraciji in pogoje za skrajšanje tega obdobja, združljiva s pravom Skupnosti.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301) (v nadaljevanju: Prva direktiva).

3 – Šesta direktiva Sveta 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: Šesta direktiva).

4 – To so tisti davčni zavezanci, ki so svoj davčni urad obvestili, da nameravajo opraviti svojo prvo dobavo blaga ali storitev znotraj Skupnosti ali svojo prvo pridobitev znotraj Skupnosti. Glede določb poljske zakonodaje, ki urejajo zahtevo po registraciji v takih primerih, glej spodaj.

I – Pravni okvir

A – *Pravo Skupnosti*

3. Tretji odstavek člena 5 ES določa, da: „[n]oben ukrep Skupnosti ne sme prekoračiti okvirov, ki so potrebni za doseganje ciljev te pogodbe“.

4. Člen 2 Prve direktive določa:

„Načelo skupnega sistema [DDV] 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 [DDV], izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po

odbitku zneska [DDV], ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem [DDV] se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

5. Člen 18(4) Šeste direktive 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. Nazadnje, člen 27(1) Šeste direktive določa:

„Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe za odstopanje od določb te direktive, za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje.“

B – *Nacionalno pravo*

7. Člen 87 Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) [5] z dne 11. marca 2004 v različici, ki se uporablja za zadevo v postopku pred predložitvenim sodiščem (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 njegov bančni račun.

2. […] [r]azlika v davku se vrne … v 60 dneh od dneva, ko je davčni zavezanec vložil davčno napoved.

Če je treba nadalje preveriti, ali je vračilo treba odobriti, lahko davčni urad to obdobje podaljša, dokler se ne opravijo potrebne poizvedbe. Če se na podlagi teh poizvedb ugotovi, da je v prejšnjem stavku navedeno vračilo upravičeno, davčni urad plača davčnemu zavezancu dolgovani znesek, skupaj z obrestmi v znesku, ki je enakovreden obrestim, ki bi jih davčni zavezanec moral plačati, če bi mu bil dovoljen odlog plačila ali če se plačilo lahko izvrši po obrokih.

5 – Dziennik Ustaw (Uradni list št. 54, poglavje 535).

3. Če razlika v davku, ki jo je treba vrniti, presega znesek vstopnega davka pri pridobitvi blaga ali storitev, ki jih davčni zavezanec šteje kot del svojih amortiziranih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in podedovanega premoženja na podlagi določb o davku na dohodek, […] povečano za 22 odstotkov obdavčljivih prihodkov od prodaje davčnega zavezanca po stopnjah, ki so nižje od stopenj iz člena 41(1), in prihodkov od prodaje pri dobavi blaga in storitev iz člena 86(8)(1), je to razliko treba vrniti v 180 dneh od vložitve davčne napovedi.

3a. Prihodki, navedeni v odstavku 3, vključujejo prihodke iz trgovskih dolgov, ki so obdavčljivi v skladu s členom 19(12) ali členom 20(3), pod pogojem, da se pri davčnem organu položi varščina v znesku, ki ustreza znesku davka, ki bi bil dolgovan, če bi se prihodki od prodaje nanašali na dobavo blaga na ozemlju države, dokler se ne predložijo dokumenti, ki potrjujejo izvoz blaga ali dobavo blaga znotraj Skupnosti, ki ga pokriva zadevni trgovski dolg. […]“

8. Člen 97 zakona o DDV določa:

„1. Davčni zavezanec iz člena 15, ki se mora registrirati kot aktivni zavezanec za DDV, mora pred prvo dobavo ali pridobitvijo znotraj Skupnosti o tem obvestiti vodjo davčnega organa tako, da vloži prijavo za registracijo iz člena 96.

[…]

5. Če davčni zavezanec začne opravljati dejavnosti iz člena 5 in če je take dejavnosti začel opravljati v manj kot 12 mesecih pred vložitvijo prijave iz odstavka 1 in je bil registriran kot zavezanec za DDV na ravni Evropske unije[6], se obdobje za vračilo razlike v davku iz člena 87(2) in od (4) do (6) podaljša na 180 dni[7].

[…]

7. Določbe odstavka 5 se ne uporabljajo, če davčni zavezanec pri davčnem uradu [položi] (i) varščino, (ii) premoženjsko garancijo ali (iii) bančno [garancijo] v znesku 250.000 PLN (v nadaljevanju: varščina).“

6 – V nadaljevanju: novi zavezanec za DDV na ravni EU.

7 – Drugi in tretji stavek člena 87(2), ki se nanašata na nadaljnje preverjanje, se uporabljata *mutatis mutandis*.

II – Dejansko stanje in postopek ter vprašanji za predhodno odločanje

9. Tožeča stranka (A. Sosnowska) je v davčni napovedi DDV-7 za januar 2006 navedla preveč plačani DDV v znesku 44.782 PLN. Od davčnega urada Swidnica je med drugim na podlagi člena 18(4) Šeste direktive zahtevala vračilo preveč plačanega DDV v 60 dneh od datuma vložitve davčne napovedi.

10. Davčni organ Swidnica pa je na podlagi člena 87(1) in (2) ter člena 97(5) in (7) zakona o DDV to zahtevo zavrnil. Davčni organ je v obrazložitvi te odločbe navedel, da tožeča stranka ni izpolnila pogojev iz zakona o DDV o vračilu razlike DDV na bančni račun v 60 dneh, ker pri davčnem organu ni položila varščine, premoženjske garancije ali bančne garancije v znesku 250.000 PLN (približno 62.000 EUR).

11. Tožeča stranka je zoper to odločbo vložila pritožbo pri Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (vodja davčnega urada Wroclaw, izpostava Walbrzych, v nadaljevanju: davčni urad), ki je potrdil odločbo davčnega organa na prvi stopnji. Tožeča stranka je zato pri Wojewódzki Sąd Administracyjny v Wroclawu vložila tožbo zoper odločbo davčnega urada.

12. Ker v teh okoliščinah predložitveno sodišče dvomi o združljivosti zadevnih nacionalnih določb s pravom Skupnosti, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali ima država članica na podlagi [člena 5(3)] ES v povezavi s členom 2 [Prve direktive] in členom 18(4) [Šeste direktive] pravico v nacionalno ureditev glede [DDV] vključiti pravila iz člena 97(5) in (7) [zakona o DDV]?

2. Ali pravila iz člena 97(5) in (7) [zakona o DDV] pomenijo posebne ukrepe za preprečevanje določenih oblik davčnih utaj in izogibanja davkom v smislu člena 27(1) Šeste direktive?“

13. Poljska vlada in Komisija sta vložili pisna stališča ter podali ustna stališča na obravnavi 22. novembra 2007. Tožeča stranka pa svojih utemeljitev ni predložila, temveč se je na splošno sklicevala na stališče predložitvenega sodišča v predložitveni odločbi, s katerim se strinja.

III – Presoja

16. Kljub temu pa je treba opozoriti, da morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih podeljujejo direktive Skupnosti, upoštevati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Skupnosti, kot je načelo sorazmernosti. Poleg tega je treba v skladu z razlago in uporabo Šeste direktive upoštevati načelo davčne nevtralnosti.

A – *Prvo vprašanje*

14. Čeprav predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali ima država članica na podlagi člena 5(3) ES v povezavi s členom 2 Prve direktive in členom 18(4) Šeste direktive pravico v nacionalno ureditev glede DDV vključiti pravila iz člena 97(5) in (7) zakona o DDV, to vprašanje razumem tako, da se z njim dejansko sprašuje, ali so, glede na načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti, poljska pravila glede vračila preveč plačanega DDV – ki v bistvu podaljšujejo obdobje za tako plačilo s 60 na 180 dni v primeru zavezancev za DDV na ravni EU, razen če ne položijo varščine v znesku 250.000 PLN – združljiva s pravom Skupnosti, zlasti s členom 18(4) Šeste direktive.

15. Najprej je treba ugotoviti, da Šesta direktiva ne navaja podrobnih pogojev, pod katerimi morajo države članice vrniti preveč plačani DDV na račun davčnega zavezanca.

17. Čeprav je Sodišče v zvezi s tem menilo, da imajo države članice določeno diskrecijsko pravico pri določanju pogojev za vračilo preveč plačanega DDV, ker je vračilo preveč plačanega DDV eden temeljnih dejavnikov, ki zagotavljajo spoštovanje načela nevtralnosti v skupnem sistemu DDV, pogoji, ki jih države članice določijo, ne smejo spodkopavati tega načela s tem, da davčni zavezanec v celoti ali deloma nosi breme DDV. [8]

18. Sodišče je menilo, da morajo pogoji za vračilo preveč plačanega DDV, ki jih država članica določi, davčnemu zavezancu omogočiti, da pod ustreznimi pogoji v celoti dobi nazaj preveč plačan DDV. To pomeni, da je treba vračilo izvesti v razumnem času z gotovinskim plačilom ali z enakovrednimi sredstvi. V vsakem primeru sprejeti način vračila davčnemu zavezancu ne sme povzročiti nobenega finančnega tveganja. [9]

8 – Glej sodbo z dne 25. oktobra 2001 v zadevi Komisija proti Italiji (C-78/00, Recueil, str. I-8195, točki 32 in 33).

9 – Prav tam, točka 34.

19. Treba je opozoriti, da poljska vlada trdi, da so zadevni nacionalni ukrepi nujni za preprečevanje davčnih utaj in izogibanja davkom. V zvezi s tem priznavam, da je boj proti davčnim utajam in izogibanju davkom legitimen cilj. [10] Res je, da imajo države članice legitimen interes za ustrezno ukrepanje, da bi zavarovale svoje finančne interese, in da je Sodišče menilo, da je „boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in mogočim zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja“. [11]

20. Kljub temu iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da morajo države članice v skladu z načelom sorazmernosti uporabiti sredstva, ki, čeprav jim omogočajo učinkovito doseganje cilja, ki mu sledi nacionalna zakonodaja, najmanj škodijo ciljem in načelom upoštevne zakonodaje Skupnosti. Torej, čeprav je legitimno, da je namen ukrepov, ki jih sprejmejo države članice, čim učinkoviteje ohranjati interese državne blagajne, ukrepi ne smejo preseči tistega, kar je nujno za dosego tega cilja. Ne smejo se torej uporabiti na način, ki bi sistematično ogrožal pravico do odbitka DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zadevnim pravom Skupnosti. [12]

21. V zvezi z vprašanjem, ali so zadevne nacionalne določbe o vračilu preveč plačanega DDV v obravnavanem primeru v skladu s temi zahtevami, je najprej treba opozoriti, da pravica davčnih zavezancev, da v celoti dobijo nazaj preveč plačani DDV, sama po sebi ni sporna. Tovrstno vračilo je bilo v zadevi v glavni stvari tudi dovoljeno s prenosom preveč plačanega DDV v naslednje računovodsko obdobje. [13] Zato so v obravnavanem primeru sporni postopki v zvezi s pravico do vračila.

22. Na podlagi člena 87(3) in (3a) zakona o DDV je treba preveč plačani DDV vrniti na račun davčnega zavezanca v 60 dneh. Kot nova zavezanka za DDV na ravni EU ima tožeča stranka pravico, da se ji preveč plačani DDV izplača v 180 dneh. To obdobje pa se lahko skrajša na 60 dni, če se pri

10 – V zvezi s tem glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Fennellyja z dne 20. marca 1997 v združenih zadevah Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, I-7281, točke od 37 do 39).

11 – Glej sodbe z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 71 in navedena sodna praksa); z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel and Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, ZOdl., I-6161, točka 54); z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Gemeente Leusden and Holin Groep (C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 76). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Cosmasa z dne 23. marca 2000 v združenih zadevah Ampafrance in Sanofi (C-177/99 in C-181/99, Recueil, I-7013, točki 70 in 72); v opombi 10 navedeno sodbo v zadevi Molenheide in drugi, točka 47; sklepne predloge generalnega pravobranilca Poiaresa Madure z dne 16. februarja 2005 v združenih zadevah Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 43).

12 – Glej v opombi 10 navedeno sodbo Molenheide in drugi, točki 46 in 47. Glej tudi na primer v zvezi s členom 22(8) Šeste direktive v opombi 11 navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 92, in tam navedeno sodno prakso. Glede preprečevanja goljufij glej sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Albert Collée (C-146/05, ZOdl., I-7861, točka 26) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Cosmasa z dne 12. februarja 1998 v zadevi Société générale des grandes sources (C-361/96, Recueil, I-3495, točka 14).

13 – V obravnavanem primeru je tožeča stranka v skladu s poljskim zakonom zahtevala, da se ji preveč plačan DDV vrne na njen bančni račun (t. i. neposredno vračilo). Druga možnost, da se preveč plačan DDV prenese v naslednje računovodsko obdobje, se imenuje posredno vračilo.

davčnih organih položi varščina v znesku 250.000 PLN. [14]

23. Opozorim naj, da, v nasprotju s tem, kar zatrjujejo stranke, nisem mnenja, da je v tem kontekstu odločilno, katero obdobje za vračilo preveč plačanega DDV – 60 ali 180 dni – je treba šteti za „osnovno“ obdobje. Menim, da je treba sporno poljsko zakonodajo oceniti kot celoto, zlasti glede (podaljšanja) obdobja, ki se uporablja za nove zavezance za DDV na ravni EU.

24. Menim, da sporna zakonodaja ni združljiva z zgoraj navedenimi zahtevami, ki se uporabljajo za vračilo preveč plačanega DDV.

25. Najprej je treba opozoriti, da se glede vseh novih zavezancev za DDV na ravni EU obdobje 60 dni (samodejno) podaljša na 180 dni, razen če pri davčnih organih ne položijo varščine. Zadevni nacionalni ukrepi tako določajo 180-dnevno obdobje na tog in absoluten način, ne da bi glede tega obdobja ločevali med različnimi skupinami davčnih zavezancev znotraj „podsistema“ novih zavezancev za DDV na ravni EU. Tako se na splošno in brez kakršne koli objektivne podlage domneva, da dejavnost teh davčnih zavezancev lahko povzroči škodo interesom državne blagajne. [15]

26. Drugič, prav tako se strinjam s predložitvenim sodiščem glede dejstva, da je obdobje 180 dni – v katerem je izvrševanje pravice davčnega zavezanca, da odbije DDV, *de facto* odloženo – (i) šestkrat daljše od veljavnega računovodskega obdobja za DDV (en mesec) in (ii) trikrat daljše od osnovnega obdobja za obravnavo posebno zapletenih primerov (dva meseca) [16], in je zato nerazumno. Znesek varščine, katere namen je varstvo interesov državne blagajne, je približno 62.000 EUR, kar je stokratnik povprečnega mesečnega dohodka v poljskem gospodarstvu.

27. Poleg tega, glede na kontekst, v katerem je novi zavezanec za DDV na ravni EU pozvan, da položi varščino in izkoristi 60-dnevno obdobje, trgovec v tem trenutku

14 – Varščina ni pogoj za vračilo preveč plačanega DDV. Je zgolj pogoj za tiste, ki želijo izkoristiti obdobje, krajše od 180 dni. Po 12 mesecih, v katerih je davčni zavezanec vložil davčno napoved in pravočasno plačal vse davke, vključno z dohodnino, lahko zahteva vračilo varščine.

15 – Kot je predložitveno sodišče pravilno poudarilo, se zdi, da je vključitev vseh zavezancev za DDV na ravni EU v kategorijo zavezancev, katerih dejavnosti pomenijo nevarnost za interese državne blagajne, v obdobju 180 dni (v njihovih prvih 12 mesecih) preveč mehaničen pristop, saj upoštevne nacionalne določbe ne upoštevajo pogojev, katerih izpolnitev bi omogočala objektivno ugotovitev, da dejavnost teh davčnih zavezancev lahko povzroči škodo za državno blagajno. Taka ugotovitev bi upravičila sankcioniranje in slabše obravnavanje „nepoštenih“ davčnih zavezancev ne zgolj glede oseb, ki opravljajo dejavnosti, ki so predmet DDV v več kot 12-mesečnem obdobju od dneva registracije, temveč tudi glede oseb, ki DDV plačujejo v prvem letu opravljanja dejavnosti.

16 – Kot določa poljski davčni zakonik. Predložitveno sodišče se sklicuje na člen 139(1) Ustawa Ordynacja Podatkowa (zakon o sprejetju davčnega zakonika) z dne 29. avgusta 1997.

šele razvija svoje gospodarske dejavnosti, v praksi pa to vključuje velike investicijske stroške, in še ne deluje v velikem obsegu. Zato lahko 180-dnevno čakanje na vračilo preveč plačanega DDV in/ali nezmožnost položiti 250.000 PLN močno vpliva na finančne rezultate davčnega zavezanca.[17] Prav tako bi večje poljsko podjetje lažje vstopilo na trg Skupnosti kot majhen poljski trgovec (dejansko bi tak znesek zanj lahko pomenil nepremostljivo oviro).

28. Zahtevati varščino v znesku 250.000 PLN in alternativna možnost prejeti vračilo preveč plačanega DDV šele v 180 dneh lahko v praksi pomeni oviro za majhna in srednje velika podjetja, ki želijo trgovati na trgu Skupnosti. V vsakem primeru se strinjam s Komisijo, da se zdi, da samodejna zahteva, da vsi novi zavezanci za DDV na ravni EU položijo fiksen znesek 250.000 PLN,[18] da bi lahko izkoristili 60-dnevno obdobje, načeloma presega to, kar je nujno potrebno za preprečevanje goljufij in varstvo interesov državne blagajne.

29. Utemeljitve, da je 180 dni (ali, alternativno, polog varščine) potrebnih za to, da se preverijo transakcije znotraj Skupnosti,[19] prvič, poljska vlada ni zadostno razložila, zakaj načeloma potrebuje 180 dni. Čeprav so, kot trdi, v 60 % primerov druge države članice potrebovale več kot tri mesece, da odgovorijo poljskim organom, iz tega samo po sebi ne izhaja, da je 180 dni (to je polnih šest mesecev) najmanj obremenjujoče obdobje, ki se lahko določi, da bi se preprečilo davčne utaje in izogibanje davkom.

30. Opozoriti je treba, da imajo organi držav članic na voljo instrumente Skupnosti o upravnem sodelovanju in pomoči, da bi se omogočila pravilna odmera DDV ter boj proti utajam in izogibanju davkom na tem področju, kot so ukrepi, določeni z Uredbo Sveta (ES) št. 1798/2003[20] in z Uredbo Komisije (ES) št. 1925/2004[21].

31. Poleg tega, če po analogiji uporabim utemeljitev generalne pravobranilke v zadevi N, se strinjam, da se države članice, čeprav je mogoče, da v praksi različni mehanizmi sodelovanja, ki so na voljo državam članicam,

17 – Ker je jasno, da tak znesek nedvomno pomeni finančno breme.

18 – Davčni organi nimajo nobene možnosti, da bi znesek varščine prilagodili posameznemu primeru.

19 – Poljska vlada trdi, da je obdobje 180 dni potrebno, da se preverijo transakcije znotraj Skupnosti, zlasti v okviru sistema VIES (sistem izmenjave podatkov s področja DDV), za kar, kot trdi, je potreben čas.

20 – Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92 (UL L 264, str. 1).

21 – Uredba Komisije (ES) št. 1925/2004 z dne 29. oktobra 2004 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost (UL L 331, str. 13). V zvezi s tem glej sodbo z dne 28. junija 2007 v zadevi Planzer Luxembourg, C-73/06, ZOdl., str. I-5655, točka 48.

ne delujejo učinkovito in zadovoljivo, ne bi smele opirati na pomanjkljivosti v sodelovanju med njihovimi davčnimi organi, da bi upravičile omejitev tako temeljnega načela skupnega sistema DDV, kot je pravica do odbitka. [22]

32. V vsakem primeru pa se zdi, da je taka potreba po zadostnem času za preverjanje že upoštevana prek določb člena 87(2) in (3) ter člena 97(5) zakona o DDV. [23] Zato argumenti poljske vlade v prid 180-dnevnemu obdobju (oziroma, alternativno, pologu varščine) niso posebno trdni.

33. V teh okoliščinah, čeprav države članice načeloma lahko sprejmejo preventivne ukrepe, da bi zagotovile, da je bil DDV zares preveč plačan, kot izhaja iz podatkov iz izjave davčnega zavezanca, menim, da so zadevni nacionalni ukrepi nesorazmerni in da novim zavezancem za DDV na ravni EU nalagajo posebno težko breme. Tem davkoplačevalcem ne omogočajo, da pod primernimi pogoji v celoti dobijo nazaj preveč plačan DDV, zlasti ne v razumnem obdobju.

34. Menim, da se države članice pred davčnimi utajami ali izogibanjem davkom ne bi smele zaščititi tako, da vse ali zgolj nekatere zavezance za DDV na ravni EU obremenijo z DDV. Če so obdobja predolga, to pomeni, da davčni zavezanci nosijo, tudi če zgolj delno, breme DDV, kar ogroža nevtralnost sistema. Država bi morala biti tista, ki primarno nosi: (i) odgovornost za upravljanje svojega davčnega sistema, vključno s preprečevanjem davčnih utaj in izogibanja davkom, ter (ii) tveganja v zvezi s tem.

35. Naj dodam, da „[č]eprav Sodišče ni pristojno, da komentira primernost drugih sredstev za boj proti morebitnim davčnim utajam in izogibanju davkom“ [24], zagotovo morajo obstajati manj obremenjujoča in omejujoča sredstva za zaščito takih interesov državne blagajne. Znesek varščine bi na primer lahko bil sorazmeren s preveč plačanim DDV, ki ga je treba vrniti [25], ali bi

22 – Čeprav generalna pravobranilka J. Kokott to utemeljitev uporablja v zvezi z omejitvami temeljnih svobod. Glej njene sklepne predloge z dne 30. marca 2006 v zadevi N (C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 114).

23 – Ko namreč razlogi za vračilo zahtevajo dodatno preverjanje. Za to podaljšanje niso določeni nobeni roki. Ko je dokončno ugotovljeno, da je vračilo zakonito, morajo davčni organi davčnemu zavezancu vrniti dolgovani znesek, povečan za obresti.

24 – Glej v opombi 11 navedene sklepne predloge v zadevi Ampafrance in Sanofi, točka 62.

25 – Kar je bilo izvorno mišljeno v zvezi z varščino v relativno nedavno predlaganih spremembah poljskega zakona o DDV. Taki predlogi (da bi bila varščina sorazmerna preveč plačanemu DDV) pridejo na misel vsaj glede na dejstvo, da znesek varščine (kot je določen) nikakor ne ustreza dejanskemu in gotovemu tveganju za državno blagajno, ki mu je podvržena v razmerju do zavezanca za DDV na ravni EU. Glej na primer sodbo z dne 12. julija 2001 v zadevi Louloudakis (C-262/99, Recueil, I-5547, točka 69). Dodam naj namreč, da se zdaj varščina 250.000 PLN zahteva tudi v primeru dobave znotraj Skupnosti, ki je povsem majhne vrednosti. Poleg tega je v obravnavanem primeru znesek varščine štirikrat višji od preveč plačanega DDV, ki ga je treba vrniti tožeči stranki.

bil odvisen od ekonomske velikosti in/ali zmožnosti za plačilo podjetja davčnega zavezanca, kar pa bi bilo lahko ugotovljeno iz njegove davčne napovedi. Alternativno pa bi se lahko uporabili določeni pragi.

B – *Drugo vprašanje*

38. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali je kljub temu zadevne nacionalne ukrepe mogoče šteti za posebne ukrepe za preprečevanje določenih oblik davčnih utaj in izogibanja davkom na podlagi člena 27(1) Šeste direktive.

36. Če sklenem, so s členom 18(4) Šeste direktive načeloma prepovedani nacionalni ukrepi, kot so obravnavani ukrepi v postopku v glavni stvari, ki so nesorazmerni in kot taki ovirajo izvajanje temeljnih načel skupnega sistema DDV, zlasti pravice do odbitka.

39. Menim, da je na drugo vprašanje treba odgovoriti na kratko. Ne glede na to, ali zadevni nacionalni ukrepi dejansko pomenijo tovrstne posebne ukrepe, jih ni mogoče šteti za take zgolj zato, ker – kot izhaja iz listin, predloženih Sodišču, in posredno iz utemeljitev poljske vlade [27] – Republika Poljska ni uporabila formalnega postopka, ki je izrecno določen v členu 27 Šeste direktive, in ker ni dobila dovoljenja iz člena 27(1). [28]

37. Glede na zgoraj navedene ugotovitve mora nacionalno sodišče ugotoviti in preveriti – ob upoštevanju vseh relevantnih okoliščin v zadevi, ki mu je predložena –, ali so zadevni nacionalni ukrepi združljivi z načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti, s tem da po potrebi ne uporabi nasprotujoče določbe nacionalnega prava. [26]

26 – Glede vprašanja neuporabe glej sodbo z dne 18. decembra 2007 v zadevi Frigerio Luigi & C. (C-357/06, ZOdl., str. I-12311, točka 28), ki se sklicuje na sodbo z dne 4. februarja 1988 v zadevi Murphy in drugi (157/86, Recueil, str. 673, točka 11) in sodbo z dne 11. januarja 2007 v zadevi ITC (C-208/05, ZOdl., str. I-181, točki 68 in 69).

27 – Ko meni, da spornih ukrepov ni mogoče šteti za „posebne ukrepe“ v smislu člena 27(1) Šeste direktive, ker ta člen ne ureja vprašanj glede obdobij in postopkov, ki se uporabljajo za vračilo preveč plačanega DDV. To naj bi bile zadeve, ki spadajo pod pristojnost držav članic.

28 – Glej sodbo z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji (50/87, Recueil, str. 4797, točka 22); sklepne predloge generalnega pravobranilca Slynna z dne 31. maja 1988 v združenih zadevah Jeunehomme in EGI (123/87 in 330/87, Recueil, str. 4517 in 4535); sodbi z dne 13. februarja 1985 v zadevi Direct Cosmetics (5/84, Recueil, str. 617, točka 37); z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, str. I-3795, točke od 33 do 35). Glej tudi sodbo z dne 10. aprila 1984 v zadevi Komisija proti Belgiji (324/82, Recueil, str. 1861).

IV – Predlog

40. Zato menim, da bi Sodišče na vprašanji Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu moralo odgovoriti:

(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 načeloma prepoveduje nacionalne ukrepe, kot so sporni ukrepi v postopku v glavni stvari, ki so nesorazmerni in kot taki ovirajo izvajanje temeljnih načel skupnega sistema DDV, zlasti pravice do odbitka.

(2) Nacionalnih ukrepov, kot so sporni ukrepi v postopku v glavni stvari, ni mogoče šteti za posebne ukrepe za preprečevanje določenih oblik davčnih utaj in izogibanja davkom v smislu člena 27(1) Direktive 77/388/EGS, ko formalni postopek, ki je izrecno določen v členu 27 Direktive 77/388/EGS, ni bil uporabljen.