ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

10. července 2008*

Ve věci C-25/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polsko) ze dne 11. prosince 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 25. ledna 2007, v řízení

Alicja Sosnowska

proti

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, A. Tizzano (zpravodaj), A. Borg Barthet, M. Ilešič a E. Levits, soudci,

* Jednací jazyk: polština.

generální advokát: J. Mazák,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. listopadu 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za A. Sosnowskou M. Sworobowiczem, doradca podatkowy,

– za polskou vládu E. Ośnieckou-Tameckou a H. Majszczyk, jakož i M. Jaroszem, jako zmocněnci,

– za Komisi Evropských společenství K. Herrmann a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. února 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká jednak výkladu čl. 5 třetího pododstavce ES, ve spojení s článkem 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), ve znění 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „první směrnice o DPH"), a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice Rady 2005/92/ES ze dne 12. prosince 2005 (Úř. věst. L 345, s. 19, dále jen „šestá směrnice o DPH"). Zároveň se tato žádost týká výkladu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi A. Sosnowskou (dále jen „žalobkyně") a Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (ředitel finanční komory ve Vratislavi, dále jen „Dyrektor") ve věci žádosti o vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH") zaplacené žalobkyní.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 první směrnice o DPH stanoví:

„Společný systém daně z přidané hodnoty 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 dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

Společný systém daně z přidané hodnoty se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně."

4 Článek 18 odst. 2 první pododstavec šesté směrnice o DPH uvádí:

„Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně,

u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet, který může být uplatněn podle odstavce 1.

[…]“

5 Článek 18 odst. 4 první pododstavec šesté směrnice o DPH 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 Podle čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH:

„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 vyměřování daně smějí ovlivnit výši daně splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu.“

Vnitrostátní právo

7 Článek 87 odst. 1 a 2 zákona o dani na zboží a služby (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U 2004, č. 54, poz. 535, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„1. Pokud je částka DPH 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 tento rozdíl, nebo právo na vrácení tohoto rozdílu na bankovní účet.

2. […] [R]ozdíl DPH bude vrácen […] do 60 dnů ode dne podání přiznání k DPH osobou povinnou k dani. Pokud se pro přiznání nároku na vrácení zdá být užitečné provedení dodatečného šetření legality, může vedoucí finančního úřadu tuto lhůtu prodloužit za účelem nezbytného objasnění. […]“

8 Článek 97 zákona o DPH stanoví:

„1. Osoby povinné k dani uvedené v článku 15, které jsou povinny zaregistrovat se jako 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 pro vrácení rozdílu daně uvedeného v čl. 87 odst. 2 […] 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 12 měsíců před přihlášením stanoveným v odstavci 1, a které byly zaregistrovány jako plátci DPH v EU [dále jen ‚nové osoby povinné k dani'], se prodlužuje na 180 dnů. […]

6. Pokud jde o osoby povinné k dani uvedené v odstavci 5, vztahují se na ně zásady a lhůty pro vrácení stanovené v čl. 87 odst. 2 až 6, počínaje vyúčtováním za první účtovací období po uplynutí dvanácti měsíců nebo čtyř čtvrtletí, za které osoba povinná k dani odevzdala daňová přiznání a ve stanovené lhůtě vyúčtovala daně plynoucí do státního rozpočtu, a sice i v rozsahu, v němž platí daň z příjmů fyzických osob.

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

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 Ve svém přiznání k DPH za leden 2006 žalobkyně uvedla, že zaplatila DPH vedoucí k nadměrnému odpočtu této daně ve výši 44 782 PLN. S odvoláním na čl. 18 odst. 4 šesté směrnice o DPH tedy požádala finanční úřad ve Świdnici o vrácení tohoto nadměrného odpočtu do 60 dnů ode dne podání svého přiznání k DPH.

10 Na základě čl. 87 odst. 1 a 2 a čl. 97 odst. 5 a 7 zákona o DPH finanční úřad ve Świdnici tuto žádost zamítl. Podle uvedeného úřadu totiž žalobkyně nemůže vrácení

nadměrného odpočtu DPH obdržet do 60 dnů, neboť jelikož své činnosti zahájila před méně než 12 měsíci a finančnímu úřadu nepředložila „jistotu“ ve smyslu uvedeného čl. 97 odst. 7, nesplnila podmínky stanovené uvedeným zákonem pro požadované vrácení.

11 Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí stížnost u Dyrektora, který potvrdil zamítavé rozhodnutí.

12 Jelikož toto zaujetí stanoviska žalobkyni neuspokojilo, podala poté žalobu k Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, který maje pochybnosti, pokud jde o slučitelnost dotčených vnitrostátních ustanovení s právem Společenství, přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující dvě předběžné otázky:

„1. Přiznává čl. 5 odst. 3 ES ve spojení s článkem 2 [první směrnice o DPH] a čl. 18 odst. 4 [šesté směrnice o DPH] členskému státu právo zařadit do vnitrostátní právní úpravy daně ze zboží a služeb taková ustanovení, jako jsou ustanovení uvedená v čl. 97 odst. 5 a 7 [zákona o DPH]?

2. Patří ustanovení uvedená v 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 o DPH]?“

K předběžným otázkám

K první otázce

13 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 18 odst. 4 šesté směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká je dotčena v původním řízení, která za účelem umožnění nezbytných kontrol k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem prodlužuje z 60 na 180 dnů ode dne podání přiznání k DPH osobou povinnou k dani lhůtu, kterou má vnitrostátní finanční úřad pro vrácení nadměrného odpočtu DPH určité kategorii osob povinných k dani, kromě případu, kdy tyto osoby složí jistotu v částce 250 000 PLN.

14 V tomto ohledu je třeba rovnou připomenout, že právo osob povinných k dani, zaručené v článku 17 šesté směrnice o DPH, odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, tu DPH, která již zatížila zboží nebo služby na vstupu, podle ustálené judikatury představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného právními předpisy Společenství (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, bod 47, jakož i ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie, C-78/00, Recueil, s. I-8195, bod 28).

15 Jak Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, vyplývá z toho, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18; ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43, jakož i ze dne 18. prosince 2007, Cedilac, C-368/06, Sb. rozh. s. I-12327, bod 31).

16 Mimoto je třeba uvést, že pokud za zdaňovací období výše odečitatelné daně překročí výši splatné daně, a jestliže proto osoba povinná k dani nemůže provést odpočet daně odečtením podle čl. 18 odst. 2 šesté směrnice o DPH, stanoví odstavec 4 téhož ustanovení, že členské státy mohou vrátit daň nebo převést nadměrný odpočet daně do následujícího období v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

17 Co se týče této posledně uvedené možnosti, které se týká věc dotčená v původním řízení, Soudní dvůr upřesnil, že i když členské státy mají určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu DPH, tyto podmínky nemohou narušit zásadu neutrality společného systému DPH tím, že na jejich základě je osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Zvláště takové podmínky musejí osobě povinné k dani umožnit za vhodných podmínek získat splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a že přijatý způsob vrácení nesmí v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko pro osobu povinnou k dani (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, body 32 až 34).

18 Proto je třeba otázku položenou předkládajícím soudem zkoumat právě ve světle těchto základních zásad společného systému DPH, připomenutých v předchozích bodech.

19 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ustanovení zákona o DPH, která upravují pravidla vrácení nadměrného odpočtu této daně, stanoví, že finanční úřad má lhůtu 60 dnů pro provedení takového vrácení, běžící od podání přiznání k DPH osobou povinnou k dani, avšak že se tato lhůta prodlužuje na 180 dnů, pokud se jedná, jako v případě žalobkyně v původním řízení, o nové osoby povinné k dani, které nesložily „jistotu“ ve smyslu čl. 97 odst. 7 téhož zákona.

20 Je tedy nutno konstatovat, že novým osobám povinným k dani jsou uložena pravidla vrácení nadměrného odpočtu zaplacené DPH, která jsou nákladnější nežli pravidla,

kterým podléhají jiné osoby povinné k dani. Musejí tak nést, alespoň do výše nadměrného odpočtu DPH, který má být vrácen, finanční zátěž DPH během zvláště dlouhého období.

21 Polská republika vysvětluje, že toto prodloužení lhůty je odůvodněno skutečností, že se jedná o nové osoby povinné k DPH, které nejsou finančnímu úřadu známy a ohledně nichž je nezbytné provést větší kontroly za účelem zabránění veškerým daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

22 V tomto ohledu je třeba připomenout, jak již Soudní dvůr měl příležitost uvést, že členské státy mají legitimní zájem na přijetí kroků k ochraně svých finančních zájmů a že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí o DPH (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Molenheide a další, bod 47; rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 71, jakož i rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 54).

23 Nicméně, jak připomíná generální advokát v bodě 20 svého stanoviska, členské státy musejí, v souladu se zásadou proporcionality, využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout takového cíle, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství, jako je základní zásada nároku na odpočet DPH (viz výše uvedený rozsudek Molenheide a další, body 46 a 47, rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, body 52 a 53, jakož i rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, body 19 a 20).

24 V této otázce přitom z judikatury vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy stanovící podmínky vrácení nadměrného odpočtu DPH, které jsou nákladnější pro jednu kategorii osob povinných k dani z důvodu předpokládaného rizika daňových úniků, aniž by osoba povinná k dani mohla za účelem využití méně omezujících pravidel prokázat, že se daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem nedopustila, nepředstavují prostředek přiměřený cíli boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem a nadměrně se dotýkají cílů a zásad šesté směrnice o DPH

(viz obdobně, v oblasti vyloučení odpočtu daně, rozsudek ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, bod 62, jakož i, v oblasti preventivního zabezpečení, výše uvedený rozsudek Molenheide a další, bod 51).

25 Jak bylo konstatováno v bodě 20 tohoto rozsudku, právě o takový případ jde, co se týče právních předpisů dotčených v původním řízení.

26 Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že se čl. 97 odst. 5 a 7 zákona o DPH použije obecně a preventivně na nové osoby povinné k dani, aniž by tyto osoby mohly prokázat neexistenci rizika daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

27 Stejně tak se dotčená vnitrostátní ustanovení nejeví být v souladu s podmínkou stanovenou judikaturou, připomenutou v bodě 17 tohoto rozsudku, podle které vrácení nadměrného odpočtu DPH musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě. Jak je totiž uvedeno v předkládacím rozhodnutí, lhůta pro vrácení v délce 180 dnů stanovená pro nové osoby povinné k dani je jednak šestkrát delší než jednoměsíční účetní období pro DPH, a jednak třikrát delší než lhůta používaná pro další osoby povinné k dani, přičemž polské orgány nepředložily poznatky, které by byly schopny vysvětlit nezbytnost zavedení rozdílného zacházení v takovém rozsahu pro boj proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

28 Krom toho takto dlouhá lhůta se zdá být o to méně nezbytnou, že finanční úřad v každém případě může podle čl. 87 odst. 2 zákona o DPH, pokud se to pro přiznání nároku na vrácení zdá být užitečné a za účelem nezbytného objasnění, prodloužit lhůtu 60 dnů, ve které musí být vrácení uskutečněno.

29 Pokud se konečně jedná o možnost poskytnutou novým osobám povinným k dani v čl. 97 odst. 7 zákona o DPH složit za účelem využití běžné lhůty 60 dnů pro vrácení

nadměrného odpočtu DPH jistotu, tato možnost nemůže zpochybnit úvahy popsané v předchozích bodech.

30 Uvedená jistota, jak uvádí Komise, totiž není přiměřená ani výši nadměrného odpočtu DPH, který má být vrácen, ani hospodářské velikosti osoby povinné k dani.

31 Zvláště by předložení takové jistoty mohlo, v rozporu s požadavkem stanoveným judikaturou uvedenou v bodě 17, podnikům, které právě zahájily svou činnost, a možná proto nedisponují velkými finančními zdroji, přinášet nezanedbatelné finanční riziko.

32 Ve skutečnosti má povinnost poskytnout uvedenou jistotu pro možnost využití běžně uplatňované lhůty za následek pouze nahrazení finanční zátěže spojené s peněžní vázaností částky nadměrného odpočtu DPH pro období 180 dnů finanční zátěží spojenou s peněžní vázaností částky jistoty. To je přitom tím méně důvodné, že jednak posledně uvedená částka může být, jako ve věci v původním řízení, vyšší než dotčená částka nadměrného odpočtu DPH, a jednak doba vázanosti jistoty je delší než lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH stanovená pro nové osoby povinné k dani. Podle čl. 97 odst. 6 zákona o DPH totiž jistota může být uvolněna teprve po uplynutí dvanácti měsíců pod podmínkou, že osoba povinná k dani uhradila veškeré daně týkající se tohoto období, které je povinna odvést do státního rozpočtu.

33 Za těchto podmínek je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 18 odst. 4 šesté směrnice o DPH a zásada proporcionality brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká je dotčena ve sporu v původním řízení, která za účelem umožnění nezbytných kontrol k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem prodlužuje z 60 na 180 dnů ode dne podání přiznání k DPH osobou povinnou k dani lhůtu, kterou má vnitrostátní finanční úřad pro vrácení nadměrného odpočtu DPH určité kategorii osob povinných k dani, kromě případu, kdy tyto osoby složí jistotu v částce 250 000 PLN.

Ke druhé otázce

34 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení uvedená v čl. 97 odst. 5 a 7 zákona o DPH mohou být považována za „zvláštní odchylující se opatření“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

35 V tomto ohledu je nezbytné připomenout, že čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH podřizuje možnost zavedení takových zvláštních odchylujících se opatření členským státem zvláštnímu postupu, stanovícímu zejména jednomyslný souhlas Rady.

36 Avšak, jak zdůrazňuje generální advokát v bodě 39 svého stanoviska a jak správně uvádí Komise, ze spisu nevyplývá, že dotčená opatření byla Radou v souladu s uvedeným ustanovením povolena jako zvláštní opatření odchylující se od šesté směrnice o DPH.

37 Za těchto podmínek taková ustanovení, jako jsou ustanovení uvedená v čl. 97 odst. 5 a 7 zákona o DPH, nemohou spadat do působnosti uvedeného čl. 27 odst. 1.

38 Na druhou otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že taková ustanovení, jako jsou ustanovení dotčená ve sporu v původním řízení, nepředstavují „zvláštní odchylující se opatření“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

K nákladům řízení

39 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 (první senát) rozhodl 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, ve znění směrnice Rady 2005/92/ES ze dne 12. prosince 2005, a zásada proporcionality brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká je dotčena ve sporu v původním řízení, která za účelem umožnění nezbytných kontrol k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem prodlužuje z 60 na 180 dnů ode dne podání přiznání k dani z přidané hodnoty osobou povinnou k dani lhůtu, kterou má vnitrostátní finanční úřad pro vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty určité kategorii osob povinných k dani, kromě případu, kdy tyto osoby složí jistotu v částce 250 000 PLN.

2) Taková ustanovení, jako jsou ustanovení dotčená ve sporu v původním řízení, nepředstavují „zvláštní odchylující se opatření“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2005/92.

Podpisy.