ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 10. júla 2008*

Vo veci C-25/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poľsko) z 11. decembra 2006 a doručený Súdnemu dvoru 25. januára 2007, ktorý súvisí s konaním:

Alicja Sosnowska

proti

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia A. Tizzano (spravodajca), A. Borg Barthet, M. Ilešič a E. Levits,

* Jazyk konania: poľština.

generálny advokát: J. Mazák,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 22. novembra 2007,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— pani Sosnowska, v zastúpení: M. Sworobowicz, doradca podatkowy,

— poľská vláda, v zastúpení: E. Ośniecka-Tamecka a H. Majszczyk, ako aj M. Jarosz, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: K. Herrmann a D. Triantafyllou, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 26. februára 2008,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka na jednej strane výkladu článku 5 tretieho odseku ES v spojení s článkom 2 prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3), zmenenej a doplnenej šiestou smernicou 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 „prvá smernica o DPH“), a článku 18 ods. 4 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2005/92/ES z 12. decembra 2005 (Ú. v. EÚ L 345, s. 19, ďalej len „šiesta smernica o DPH“). Na druhej strane sa tento návrh týka výkladu článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi pani Sosnowskou (ďalej len „žalobkyňa“) a Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Riaditeľ daňovej komory vo Wrocław, ďalej len „Dyrektor“) týkajúceho sa žiadosti o vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú žalobkyňa zaplatila.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 2 prvej smernice o DPH stanovuje:

„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty 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 daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.

Spoločný systém dane z pridanej hodnoty sa uplatňuje až po a vrátane maloobchodného stupňa.“

4 Článok 18 ods. 2 prvý pododsek šiestej smernice o DPH uvádza:

„Zdaniteľná osoba realizuje odpočet dane tak, že odpočíta z celkovej sumy dane z pridanej hodnoty splatnej v danom [zdaniteľnom — *neoficiálny preklad*] období

čiastku dane na ktorú sa v tomto období vzťahuje nárok na odpočet dane a ktoré sa môže uplatniť [a vykonáva sa — *neoficiálny preklad*] na základe ustanovení odseku 1.

…“

5 Článok 18 ods. 4 prvý pododsek šiestej smernice o DPH 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 Podľa článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH:

„Rada konajúca [jednohlasne] na základe návrhu Komisie, môže dať ktorémukoľvek členskému štátu právo zaviesť špeciálne opatrenia na zrušenie platnosti [môže ktorýkoľvek členský štát oprávniť na zavedenie osobitných odchylných opatrení odlišne 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.“

Vnútroštátne právo

7 Článok 87 ods. 1 a 2 zákona o dani z tovarov a služieb (ustawa o podatku od towarów i usług) z 11. marca 2004 (Dz. U z roku 2004, č. 54, čiastka 535, ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. V prípade, ak DPH zaplatená na vstupe… je vyššia ako daň vybratá na výstupe, má zdaniteľná osoba právo v nasledujúcich obdobiach znížiť dlžnú sumu dane o zodpovedajúci rozdiel alebo právo na vyplatenie rozdielu vkladom na svoj bankový účet.

2. … vrátenie rozdielu na DPH zdaniteľnej osobe sa uskutoční… v lehote 60 dní odo dňa, keď zdaniteľná osoba podala daňové priznanie [k] DPH. Pokiaľ sa zdá potrebné podrobnejšie preskúmať zákonnosť vrátenia, riaditeľ daňového úradu môže predĺžiť túto lehotu na účely získania potrebných objasnení….“

8 Článok 97 zákona o DPH uvádza:

„1. Zdaniteľné osoby uvedené v článku 15, ktoré sú povinné zaregistrovať sa ako 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 činnosti.

…

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 boli zaregistrované ako platitelia DPH — EÚ [ďalej len „noví platitelia DPH“], sa lehota stanovená v článku 87 ods. 2… predĺži na 180 dní….

6. V prípade zdaniteľných osôb uvedených v odseku 5 sa zásady a lehoty definované v článku 87 ods. 2 až 6 uplatnia odo dňa podania žiadosti týkajúcej sa obdobia nasledujúceho po období 12 mesiacov alebo štyroch štvrťrokov, za ktoré zdaniteľná osoba podala daňové priznanie a včas zaplatila dane tvoriace príjem štátu, vrátane dane, ktorú dlhuje v rámci dane z príjmov fyzických osôb.

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‘).“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 V daňovom priznaní k DPH za január 2006 žalobkyňa uviedla, že jej vznikol nadmerný odpočet DPH vo výške 44 782 PLN. Odvolávajúc sa na článok 18 ods. 4 šiestej smernice o DPH, požadovala od Daňového úradu Świdnica vrátenie uvedeného nadmerného odpočtu v lehote 60 dní odo dňa, keď bolo podané daňové priznanie k DPH.

10 Daňový úrad Świdnica na základe článku 87 ods. 1 a 2 a článku 97 ods. 5 a 7 zákona o DPH zamietol jej žiadosť. Podľa tohto úradu totiž žalobkyňa nemala nárok na

vrátenie nadmerného odpočtu DPH v lehote 60 dní, pretože vzhľadom na skutočnosť, že začala svoju činnosť pred menej ako 12 mesiacmi a neposkytla daňovému úradu „zábezpeku“ v zmysle uvedeného článku 97 ods. 7, nesplnila podmienky stanovené týmto zákonom na účely požadovaného vrátenia.

11 Žalobkyňa podala voči tomuto rozhodnutiu sťažnosť Dyrektorovi, ktorý potvrdil rozhodnutie o zamietnutí.

12 Žalobkyňa, ktorá toto stanovisko nepovažovala za správne, podala odvolanie na Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, ktorý, keďže mal pochybnosti, pokiaľ ide o zlučiteľnosť sporných vnútroštátnych ustanovení s právom Spoločenstva, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto dve prejudiciálne otázky:

„1. Priznáva článok 5 ods. 3 ES v spojení s článkom 2 [prvej smernice o DPH] a článkom 18 ods. 4 [šiestej smernice o DPH] členskému štátu právo zaradiť do vnútroštátnej právnej úpravy o dani z tovarov a služieb ustanovenia, akými sú tie uvedené v článku 97 ods. 5 a 7 [zákona o DPH]?

2. Alebo je potrebné sa domnievať, že ustanovenia článku 97 ods. 5 a 7 [zákona o DPH] možno zaradiť medzi osobitné opatrenia sledujúce zabránenie niektorým formám daňových únikov alebo obchádzaniu daňových povinností podľa článku 27 ods. 1 [šiestej smernice o DPH]?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

13 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 18 ods. 4 šiestej smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je tá vo veci samej, ktorá na účely umožnenia kontrol nevyhnutných na zabránenie daňovým únikom a obchádzaniu daňových povinností stanovuje lehotu v rozsahu 60 až 180 dní od podania daňového priznania k DPH zdaniteľnou osobou, ktorú majú vnútroštátne daňové orgány na vrátenie nadmerného odpočtu DPH určitej kategórii zdaniteľných osôb, okrem prípadu, keď tieto osoby poskytnú zábezpeku vo výške 250 000 PLN.

14 V tomto ohľade je potrebné najskôr pripomenúť, že právo zdaniteľných osôb zaručené článkom 17 šiestej smernice o DPH odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Spoločenstva (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 47, ako aj z 25. októbra 2001, Komisia/Taliansko, C-78/00, Zb. s. I-8195, bod 28).

15 Ako Súdny dvor opakovane pripomenul, z vedeného vyplýva, že právo na odpočet je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18; z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43, ako aj z 18. decembra 2007, Cedilac, C-368/06, Zb. s. I-12327, bod 31).

16 Okrem toho je potrebné uviesť, že pokiaľ v zdaňovacom období výška odpočítateľnej dane prekračuje výšku dlžnej dane a zdaniteľná osoba nemôže daň znížiť odpočítaním v súlade s článkom 18 ods. 2 šiestej smernice o DPH, odsek 4 toho istého ustanovenia stanovuje, že členské štáty môžu buď preniesť nadmerný odpočet do nasledujúceho obdobia, alebo túto sumu vrátiť podľa podmienok, ktoré si určia.

17 Pokiaľ ide o túto poslednú uvedenú možnosť, ktorej sa týka spor vo veci samej, Súdny dvor spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu neutrality daňového systému DPH tým, že zdaniteľná osoba bude podľa nich povinná v celom rozsahu alebo sčasti znášať DPH. Uvedené podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a spôsob vrátenia nesmie v nijakom prípade pre zdaniteľnú osobu predstavovať žiadne finančné riziko (pozri rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, body 32 až 34).

18 Preto otázku, ktorú položil vnútroštátny súd, je opodstatnené skúmať vo svetle základných zásad spoločného systému DPH, ktoré sú uvedené v predchádzajúcich bodoch.

19 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu však vyplýva, že ustanovenia zákona o DPH definujúce pravidlá vrátenia nadmerného odpočtu tejto dane stanovujú, že daňové orgány disponujú na účely vrátenia nadmerného odpočtu lehotou 60 dní odo dňa, keď zdaniteľná osoba podala daňové priznanie k DPH, ale táto lehota je predĺžená na 180 dní, pokiaľ, ako je tomu v prípade žalobkyne vo veci samej, noví platitelia DPH neposkytli „zábezpeku“ podľa článku 97 ods. 2 toho istého zákona.

20 Je teda potrebné konštatovať, že noví platitelia DPH v porovnaní s ostatnými zdaniteľnými osobami podliehajú prísnejším pravidlám vrátenia nadmerného odpočtu

zaplatenej DPH. Musia preto znášať, minimálne vo výške nadmerného odpočtu DPH, ktorý im má byť vrátený, daňové zaťaženie DPH počas mimoriadne dlhého obdobia.

21 Poľská republika vysvetľuje, že toto predĺženie lehoty je odôvodnené skutočnosťou, že ide o nových platiteľov DPH, ktorých daňové orgány nepoznajú, a treba voči nim vykonať dôslednejšiu kontrolu na účely zabránenia daňovým únikom a obchádzaniu daňových povinností.

22 V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, ako Súdny dvor už spresnil, že členské štáty majú oprávnený záujem na prijatí primeraných opatrení na ochranu svojich finančných záujmov a boj proti daňovým únikom a obchádzaniu alebo zneužitiu daňových povinností je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky Molenheide a i., už citovaný, bod 47; z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 71, ako aj zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 54).

23 Ako však pripomína generálny advokát v bode 20 svojich návrhov, členské štáty musia v súlade so zásadou proporcionality použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť daný cieľ, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených právnou úpravou Spoločenstva, akou je základná zásada práva na odpočet DPH (pozri rozsudky Molenheide a i., už citovaný, body 46 a 47; z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, body 52 a 53, ako aj z 21. februára 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Zb. s. I-771, body 19 a 20).

24 V tomto zmysle však z ustálenej judikatúry vyplýva, že vnútroštátna právna úprava stanovujúca pravidlá vrátenia nadmerného odpočtu DPH, ktorá je pre určitú kategóriu osôb prísnejšia z dôvodu predpokladaného nebezpečenstva daňových únikov bez toho, aby mali zdaniteľné osoby možnosť preukázať neexistenciu daňových únikov alebo obchádzania daňových povinností, a tým mali nárok na menej prísne podmienky, nepredstavuje primeraný prostriedok boja proti daňovým únikom a obchádzaniu daňových povinností a nadmerne ovplyvňuje ciele a zásady šiestej

smernice o DPH (pozri analogicky v oblasti vylúčenia odpočtu dane rozsudok z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Zb. s. I-7013, bod 62, a v oblasti zabezpečenia rozsudok Molenheide a i., už citovaný, bod 51).

25 Ako bolo uvedené v bode 20 tohto rozsudku, presne takým je prípad vnútroštátnej právnej úpravy vo veci samej.

26 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu totiž vyplýva, že článok 97 ods. 5 a 7 zákona o DPH sa vzhľadom na nových platiteľov DPH uplatňuje všeobecným a preventívnym spôsobom bez toho, aby tí mali možnosť preukázať neexistenciu nebezpečenstva daňových únikov alebo obchádzania daňových povinností.

27 Rovnako dotknuté vnútroštátne ustanovenia zjavne nie sú v súlade s podmienkou stanovenou v judikatúre, uvedenou v bode 1 tohto rozsudku, podľa ktorej sa má vrátenie nadmerného odpočtu DPH uskutočniť v primeranej lehote. Ako totiž spresňuje vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí, lehota 180 dní na vrátenie dane stanovená pre nových platiteľov DPH je jednak šesťkrát dlhšia než zúčtovacie obdobie pre DPH v trvaní jedného mesiaca a jednak trikrát dlhšia než lehota uplatňovaná na ostatné zdaniteľné osoby, a to bez toho, aby poľské orgány uviedli dôkazy objasňujúce potrebu zaviesť takýto značný rozdiel v zaobchádzaní na účely zabránenia daňovým únikom a obchádzaniu daňových povinností.

28 Napokon takto dlhá lehota sa zdá o to menej nevyhnutná, že v každom prípade daňové orgány môžu na základe článku 87 ods. 2 zákona o DPH predĺžiť 60-dňovú lehotu, v ktorej sa má vrátenie uskutočniť, pokiaľ považujú za potrebné podrobnejšie preskúmať zákonnosť vrátenia a získať potrebné objasnenia.

29 Napokon, pokiaľ ide o možnosť poskytnúť zábezpeku na účely priznania obvyklej lehoty 60 dní na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, ktorú pre nových platiteľov

stanovuje článok 97 ods. 7 zákona o DPH, tá nespochybňuje úvahy uvedené v predchádzajúcich bodoch.

30 Ako totiž uvádza Komisia, táto zábezpeka nie je primeraná ani výške nadmerného odpočtu DPH, ktorý má byť vrátený, ani hospodárskej veľkosti zdaniteľnej osoby.

31 Presnejšie, poskytnutie danej zábezpeky môže, v rozpore s požiadavkou, ktorú stanovuje judikatúra uvedená v bode 17 tohto rozsudku, znamenať nezanedbateľné finančné riziko pre podniky, ktoré začali vykonávať svoju činnosť a z tohto dôvodu môžu mať nedostatok finančných prostriedkov.

32 V skutočnosti cieľom požiadavky poskytnúť uvedenú zábezpeku na účely uplatnenia obvyklej lehoty je len nahradiť finančné zaťaženie spojené s viazaním sumy nadmerného odpočtu DPH na obdobie 180 dní zaťažením spojeným s viazaním sumy zábezpeky. Táto skutočnosť je o to menej odôvodnená, že jednak, ako je tomu v spore vo veci samej, posledná uvedená suma môže byť vyššia než dotknutý nadmerný odpočet DPH a jednak obdobie viazania zábezpeky je dlhšie ako lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH stanovená pre nových platiteľov DPH. Na základe článku 97 ods. 6 zákona o DPH totiž zábezpeku možno vrátiť až po uplynutí dvanástich mesiacov za podmienky, že zdaniteľná osoba zaplatila všetky dane, ktoré za toto obdobie dlží štátnemu rozpočtu.

33 Za týchto podmienok je potrebné odpovedať na prvú otázku, že článku 18 ods. 4 šiestej smernice o DPH a zásade proporcionality odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je tá v spore vo veci samej, ktorá na účely umožnenia kontrol nevyhnutných na zabránenie daňovým únikom a obchádzaniu daňových povinností stanovuje lehotu v rozsahu 60 až 180 dní od podania daňového priznania k DPH zdaniteľnou osobou, ktorú majú vnútroštátne daňové orgány na vrátenie nadmerného odpočtu DPH určitej kategórii zdaniteľných osôb, okrem prípadu, keď tieto osoby poskytnú zábezpeku vo výške 250 000 PLN.

O druhej otázke

34 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ustanovenia článku 97 ods. 5 a 7 zákona o DPH možno považovať za „osobitné odchylné opatrenia“ sledujúce zabránenie niektorým formám daňových únikov alebo obchádzaniu daňových povinností v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH.

35 V tomto ohľade treba pripomenúť, že článok 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH podmieňuje možnosť členského štátu zaviesť tieto odchylné opatrenia osobitným postupom, ktorý predpokladá jednohlasne vyjadrený súhlas Rady.

36 Ako však zdôrazňuje generálny advokát v bode 39 svojich návrhov a správne uvádza Komisia, zo spisu nevyplýva, že Rada v súlade s uvedeným ustanovením umožnila prijať dotknuté opatrenia ako osobitné opatrenia odchylné od šiestej smernice o DPH.

37 Za týchto podmienok ustanovenia, akými sú tie uvedené v článku 97 ods. 5 a 7 zákona o DPH, nemôžu patriť do rámca pôsobnosti uvedeného článku 27 ods. 1.

38 V dôsledku toho je potrebné odpovedať na druhú otázku, že ustanovenia, akými sú tie, ktorých sa týka spor vo veci samej, nepredstavujú „osobitné odchylné opatrenia“ sledujúce zabránenie niektorým formám daňových únikov alebo obchádzaniu daňových povinností v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH.

O trovách

39 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2005/92/ES z 12. decembra 2005, a zásade proporcionality odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je tá v spore vo veci samej, ktorá na účely umožnenia kontrol nevyhnutných na zabránenie daňovým únikom a obchádzaniu daňových povinností stanovuje lehotu v rozsahu 60 až 180 dní od podania daňového priznania k dani z pridanej hodnoty zdaniteľnou osobou, ktorú majú vnútroštátne daňové orgány na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty určitej kategórii zdaniteľných osôb, okrem prípadu, keď tieto osoby poskytnú zábezpeku vo výške 250 000 PLN.**

2. **Ustanovenia, akými sú tie, ktorých sa týka spor vo veci samej, nepredstavujú „osobitné odchylné opatrenia“ sledujúce zabránenie niektorým formám daňových únikov alebo obchádzaniu daňových povinností v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2005/92.**

Podpisy