OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JÁNA MAZÁKA
przedstawiona w dniu 26 lutego 2008 r. [1]

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polska) dotyczy wykładni art. 5 akapit trzeci WE w związku z art. 2 pierwszej dyrektywy VAT [2] oraz z art. 18 ust. 4 i art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT [3].

I — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe*

3. Artykuł 5 akapit trzeci WE stanowi: „[d]ziałanie Wspólnoty nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów niniejszego traktatu".

2. W szczególności sąd krajowy ma wątpliwości, czy przepisy polskiej ustawy określające termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (zwanej dalej „nadwyżką podatku VAT") na rachunek bankowy dla podatników VAT UE [4] w ciągu pierwszych dwunastu miesięcy od ich zarejestrowania oraz warunki skrócenia tych terminów są zgodne z przepisami prawa wspólnotowego.

4. Artykuł 2 pierwszej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Zasada wspólnego systemu [podatku VAT] obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała [podatkowi VAT] obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu

1 — Język oryginału: angielski

2 — Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, s. 1301, zwana dalej „pierwszą dyrektywą").

3 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą").

4 — To znaczy podatników, którzy powiadomili właściwy urząd skarbowy o zamiarze dokonania pierwszej wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub pierwszego świadczenia usług lub pierwszego wewnątrzwspólnotowego nabycia. Zobacz poniżej przepisy polskiej ustawy dotyczące wymogu rejestracji w takich okolicznościach.

kwoty [podatku VAT] poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

Wspólny system [podatku VAT] stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem".

5. Artykuł 18 ust. 4 szóstej dyrektywy stanowi:

„W przypadkach, gdy za określony okres rozliczeniowy kwota dozwolonych odliczeń przekracza kwotę należnego podatku, państwa członkowskie mogą albo zwrócić nadpłatę, albo przenieść nadpłatę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez ni[e] warunki.

[…]".

6. Wreszcie zgodnie z art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy:

„Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania [unikaniu] opodatkowania. Środki podjęte [Przepisy przyjęte] w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego rozmiaru, nie mogą [mogą tylko w nieznacznym zakresie] wpływać na kwotę podatku należnego w końcowym etapie konsumpcji".

B — *Prawo krajowe*

7. Artykuł 87 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [5] w brzmieniu obowiązującym w prawie przed sądem krajowym (zwanej dalej „ustawą VAT") stanowi:

„1. W przypadku gdy kwota podatku naliczonego […] jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

2. […] zwrot różnicy podatku następuje […] w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika […]. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. Jeżeli przeprowadzone postępowanie wykaże zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

5 — Dziennik Ustaw Nr 54, poz. 535.

3. Różnica podatku podlegająca zwrotowi w kwocie przekraczającej wartość podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów lub usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji […], powiększonej o 22% obrotu podatnika opodatkowanego stawkami niższymi niż określona w art. 41 ust. 1 oraz obrotu z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1, podlega zwrotowi w terminie 180 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej.

3a. Do obrotu, o którym mowa w ust. 3, wlicza się obrót z tytułu otrzymania należności, dla którego obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19 ust. 12 albo art. 20 ust. 3, pod warunkiem przedstawienia w urzędzie skarbowym zabezpieczenia majątkowego w kwocie odpowiadającej kwocie podatku, jaka byłaby należna, gdyby obrót ten dotyczył dostawy towarów na terytorium kraju, do czasu przedstawienia dokumentów potwierdzających eksport towarów albo wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, objętych tą należnością.

[…]".

8. Artykuł 97 ustawy VAT stanowi:

„1. Podatnicy, o których mowa w art. 15, podlegający obowiązkowi zarejestrowania jako podatnicy VAT czynni, są obowiązani przed dniem dokonania pierwszej wewnątrzwspólnotowej dostawy lub pierwszego wewnątrzwspólnotowego nabycia zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym, o którym mowa w art. 96, o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności.

[…]

5. W przypadku podatników rozpoczynających wykonywanie czynności, o których mowa w art. 5, oraz podatników, którzy rozpoczęli wykonywanie tych czynności, w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed złożeniem zawiadomienia, o którym mowa w ust. 1, i którzy zostali zarejestrowani jako podatnicy VAT UE[6], termin zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2, 4–6 wydłuża się do 180 dni[7].

[…]

7. Przepisu ust. 5 nie stosuje się, jeżeli podatnik złoży w urzędzie skarbowym kaucję gwarancyjną, zabezpieczenie majątkowe lub gwarancje bankowe na kwotę 250 000 zł, zwane dalej »kaucją«".

6 — Zwanych dalej „nowymi podatnikami VAT UE".

7 — Artykuł 87 ust. 2 zdania drugie i trzecie, dotyczący przypadków, w których niezbędne jest postępowanie wyjaśniające, stosuje się odpowiednio.

II — Stan faktyczny, postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9. W deklaracji podatkowej „VAT-7" za styczeń 2006 r. skarżąca (Alicja Sosnowska) wykazała nadwyżkę podatku VAT w kwocie 44 782 PLN. Działając w oparciu między innymi o art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy wniosła do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Świdnicy o zwrot tej nadwyżki w ciągu 60 dni od dnia złożenia deklaracji.

10. Jednakże Naczelnik Urzędu Skarbowego w Świdnicy oddalił wniosek, powołując się na art. 87 ust. 1 i 2 oraz art. 97 ust. 5 i 7 ustawy VAT. W uzasadnieniu decyzji organ ten stwierdził, że skarżąca nie spełniła określonych w ustawie VAT przesłanek zwrotu różnicy podatku VAT na rachunek bankowy w ciągu 60 dni, ponieważ nie złożyła w urzędzie skarbowym kaucji gwarancyjnej, zabezpieczenia majątkowego ani gwarancji bankowych na kwotę 250 000 PLN (około 62 000 EUR).

11. Od tej decyzji skarżąca wniosła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu, Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (zwanego dalej „Dyrektorem Izby Skarbowej"), który podtrzymał w mocy decyzję wydaną w pierwszej instancji. Skarżąca wniosła zatem skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu.

12. Sąd krajowy ma wątpliwości co do zgodności z prawem wspólnotowym przepisów krajowych mających zastosowanie w sprawie. W tych okolicznościach postanowił więc zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy [art. 5 akapit trzeci WE] w związku z art. 2 [pierwszej dyrektywy] i art. 18 ust. 4 [szóstej dyrektywy] daje państwu członkowskiemu prawo wprowadzenia do krajowego unormowania [podatku VAT] rozwiązań określonych w art. 97 ust. 5 i 7 [ustawy VAT]?

2) Czy do przewidzianych w art. 27 ust. 1 [szóstej dyrektywy] środków specjalnych mających na celu zapobieżenie pewnym rodzajom uchylania się lub unikania opodatkowania zaliczają się rozwiązania określone w art. 97 ust. 5 i 7 [ustawy VAT]?".

13. Uwagi pisemne zostały przedstawione, a stanowiska ustne zostały wygłoszone przez rząd polski i Komisję na rozprawie w dniu 22 listopada 2007 r. Skarżąca nie przedstawiła własnych argumentów, lecz odwołała się w sposób ogólny do podzielanego przez nią stanowiska sądu krajowego, wyrażonego w postanowieniu odsyłającym.

III — Ocena

A — *Pierwsze pytanie*

14. Chociaż, zwracając się z pierwszym pytaniem, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 5 akapit trzeci WE, w związku z art. 2 pierwszej dyrektywy i art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy, przyznaje państwu członkowskiemu prawo do wprowadzenia do krajowego unormowania podatku VAT rozwiązań takich, jak określone w art. 97 ust. 5 i 7 ustawy VAT, to powyższe pytanie rozumiem jako zmierzające do ustalenia, czy polskie regulacje dotyczące zwrotu nadwyżki podatku VAT — w istocie wydłużające termin tego zwrotu z 60 do 180 dni w przypadku nowych podatników VAT UE, chyba że złożą oni kaucję w wysokości 250 000 PLN — są zgodne z prawem wspólnotowym, w szczególności z art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy, mając na uwadze zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności.

15. W pierwszej kolejności trzeba stwierdzić, że szósta dyrektywa nie określa konkretnych przesłanek dokonywania przez państwa członkowskie zwrotu nadwyżki podatku VAT na rachunek podatnika.

16. Należy jednak przypomnieć, że przy wykonywaniu kompetencji przyznanych im na mocy dyrektyw wspólnotowych państwa członkowskie muszą w każdym przypadku uwzględniać ogólne zasady stanowiące część wspólnotowego porządku prawnego, do których należy zasada proporcjonalności. Dodatkowo przy wykładni i stosowaniu szóstej dyrektywy należy brać pod uwagę leżącą u jej podstaw zasadę neutralności podatkowej.

17. W związku z tym, chociaż Trybunał orzekł, że państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu przesłanek zwrotu nadwyżki podatku VAT, to biorąc pod uwagę, że zwrot nadwyżki podatku VAT jest jednym z podstawowych elementów zapewniających stosowanie zasady neutralności wspólnego systemu podatku VAT, przesłanki określane przez państwa członkowskie nie mogą podważać tej zasady, przerzucając na podatnika, w całości lub w części, ciężar podatku VAT [8].

18. Trybunał orzekł, że ustalone przez państwo członkowskie przesłanki zwrotu nadwyżki podatku VAT muszą umożliwiać podatnikowi, na odpowiednich warunkach, odzyskanie całości wierzytelności z tytułu nadwyżki podatku VAT. Oznacza to, że zwrot ma być dokonywany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny. W każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać ze sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika [9].

8 — Zobacz wyrok z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-8195, pkt 32 i 33.

9 — Ibidem, pkt 34.

19. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że rząd polski twierdzi, iż omawiane przepisy krajowe są niezbędne w celu zapobiegania oszustwom podatkowym i unikania opodatkowania. Zgadzam się tutaj, że zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania stanowi uprawniony cel [10]. Państwa członkowskie w istocie mają uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swych interesów finansowych, a Trybunał orzekł, że „walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę" [11].

20. Jednak z orzecznictwa Trybunału wynika, że zgodnie z zasadą proporcjonalności państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym skutecznym umożliwieniu im osiągnięcia celów realizowanych przez ustawodawstwo krajowe, w jak najmniejszym stopniu przynoszą uszczerbek celom i zasadom określonym w odpowiednich przepisach prawa wspólnotowego. Dlatego też chociaż uzasadnione jest, by przepisy przyjęte przez państwo członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony interesów budżetu państwa, to nie mogą one wykraczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu. Przepisy te nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który systematycznie podważałby prawo do odliczenia podatku VAT, które jest podstawową zasadą wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez właściwe przepisy wspólnotowe [12].

21. Jeśli chodzi o kwestię, czy krajowe przepisy dotyczące zwrotu nadwyżki podatku VAT omawiane w niniejszej sprawie są zgodne z powyższymi wymaganiami, to należy po pierwsze zwrócić uwagę, że przysługujące podatnikowi prawo odzyskania nadwyżki podatku VAT w całości nie jest, jako takie, podawane w wątpliwość. Ponadto w sprawie przed sądem krajowym odzyskanie nadwyżki podatku VAT było możliwe w drodze przeniesienia jej na kolejny okres rozliczeniowy [13]. Zatem kwestią sporną w niniejszej sprawie są procedury regulujące prawo do zwrotu podatku.

22. Z zastrzeżeniem art. 87 ust. 3 i 3a ustawy VAT zwrot nadwyżki podatku VAT winien być dokonany na rachunek bankowy podatnika w ciągu 60 dni. Skarżąca, jako nowy podatnik VAT UE, ma prawo do uzyskania zwrotu nadwyżki podatku VAT w ciągu 180 dni, jednak pod warunkiem złożenia w urzędzie skarbowym kaucji w wyso-

10 — Zobacz w tym kontekście opinia rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in. (wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r.), Rec. s. I-7281, pkt 37–39.

11 — Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel and Recolta Recykling, Zb. Orz. s. I-6161, pkt 54; oraz wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden and Holin Groep, Zb.Orz. s. I-5337, pkt 76. Zobacz również opinia rzecznika generalnego G. Cosmasa w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Ampafrance i Sanofi (wyrok z dnia 19 września 2000 r.), Rec. s. I-7013, pkt 70 i 72; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawach Molenheide i in., pkt 47; opinia rzecznka generalnego M. Poiaresa Madura w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in. (wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r.), Zb.Orz. s. I-483, pkt 43.

12 — Zobacz ww. w przypisie 10 wyrok w sprawach połączonych Molenheide i in., pkt 46 i 47. Zobacz również przykładowo, w odniesieniu do art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 92 oraz przytoczone tam orzecznictwo. Co do zapobiegania oszustwom zob. wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 Albert Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 26, a także opinia rzecznika generalnego G. Cosmasa w sprawie C-361/96 Société générale des grandes sources (wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r.), Rec. s. I-3495, pkt 14.

13 — W niniejszej sprawie skarżąca zgodnie z polską ustawą wniosła o zwrot nadwyżki podatku VAT na jej rachunek bankowy (tak zwany zwrot bezpośredni). Druga możliwość, polegająca na przeniesieniu nadwyżki na kolejny okres rozliczeniowy określana jest jako zwrot pośredni.

kości 250 000 PLN termin ten może zostać skrócony do 60 dni [14].

23. Pragnę zauważyć, że wbrew temu, co zdają się sugerować strony, nie uważam, że w niniejszym kontekście decydujące znaczenie ma kwestia, który z tych dwóch terminów zwrotu nadwyżki podatku VAT — termin 60, czy 180 dni — winien być uznany za termin „podstawowy". Moim zdaniem przedmiotem oceny powinny być natomiast omawiane tu polskie przepisy jako całość, w szczególności z uwzględnieniem (przedłużenia) terminu znajdującego zastosowanie w stosunku do nowych podatników VAT UE.

24. W mojej opinii omawiane przepisy nie są zgodne z opisanymi wyżej wymaganiami dotyczącymi zwrotu nadwyżki podatku VAT.

25. Po pierwsze, należy zauważyć, że w przypadku wszystkich nowych podatników VAT UE termin 60 dni zostaje (automatycznie) wydłużony do 180 dni, chyba że złożą oni w urzędzie skarbowym kaucję. Zatem omawiane przepisy krajowe narzucają termin 180 dni w sposób ogólny i stały, bez żadnego rozróżnienia pomiędzy różnymi grupami podatników w obrębie „podsystemu" nowych podatników VAT UE. Istnieje zatem ogólne założenie, bez jakichkolwiek obiektywnych podstaw, że działalność tych podatników może prowadzić do naruszenia interesów budżetu państwa [15].

26. Po drugie, zgadzam się również z sądem krajowym, że termin 180 dni — na jaki de facto zawiesza się realizację prawa podatnika do odliczenia podatku VAT — może zostać uznany za nieracjonalny z uwagi na okoliczność, iż stanowi on sześciokrotność: 1) obowiązującego okresu rozliczeniowego podatku VAT (wynoszącego miesiąc), oraz 2) trzykrotność terminu załatwiania spraw szczególnie skomplikowanych (wynoszącego dwa miesiące) [16]. Kwota kaucji zabezpieczającej interes państwa wynosi około 62 000 EUR, co stanowi stukrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w polskiej gospodarce.

27. Dodatkowo, gdy chodzi o kontekst, w jakim podatnik VAT UE ma obowiązek złożenia kaucji w celu skorzystania z 60-dniowego terminu zwrotu, przedsiębiorca rozwija

14 — Złożenie kaucji nie jest warunkiem uzyskania zwrotu nadwyżki podatku VAT. Jest to natomiast warunkiem dla tych, którzy chcą skorzystać z terminu krótszego niż 180 dni. Po upływie okresu 12 miesięcy, za które podatnik składał deklarację podatkową i terminowo rozliczał się z podatków, w tym podatku dochodowego od osób fizycznych, może on wnosić o zwolnienie lub zwrot kaucji.

15 — Jak słusznie wskazuje sąd krajowy zaliczenie, w wyniku stosowania terminu 180 dni, wszystkich nowych podatników VAT UE (w czasie pierwszych 12 miesięcy ich działalności) do kategorii podatników, których funkcjonowanie stwarza zagrożenie dla interesów budżetu państwa, wydawałoby się rozwiązaniem nacechowanym zbyt daleko posuniętym automatyzmem, skoro obowiązujące w tym zakresie przepisy krajowe nie uwzględniają przesłanek, których spełnienie pozwalałoby na obiektywne stwierdzenie, że ich działalność może zmierzać do wyrządzenia szkody budżetowi państwa. Taki wniosek usprawiedliwiałby penalizację i gorsze traktowanie „nieuczciwych" podatników w stosunku nie tylko do podmiotów wykonujących czynności opodatkowane podatkiem VAT przez czas dłuższy niż 12 miesięcy od dnia rejestracji, ale i podmiotów należycie rozliczających podatek VAT w trakcie pierwszego roku funkcjonowania.

16 — Terminy te określone są w ordynacji podatkowej — sąd krajowy powołuje się na art. 139 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

dopiero swoją działalność gospodarczą, co — jak wykazuje praktyka — wiąże się z istotnymi wydatkami inwestycyjnymi, a działalność ta nie będzie jeszcze prowadzona na szeroką skalę. W związku z tym konieczność oczekiwania przez 180 dni na otrzymanie zwrotu nadwyżki podatku VAT lub pozbawienie się możliwości dysponowania kwotą 250 000 PLN może mieć znaczący wpływ na wynik finansowy podatnika [17]. Co więcej, wydaje się, że większy polski podmiot gospodarczy uzyskałby znacznie łatwiejszy dostęp do rynku wspólnotowego niż mały podmiot (dla którego tego rodzaju kwota może nawet stanowić przeszkodę nie do pokonania).

28. Wymóg złożenia kaucji w kwocie 250 000 PLN i alternatywna możliwość otrzymania zwrotu nadwyżki VAT dopiero w terminie 180 dni rzeczywiście mogą w praktyce stanowić przeszkodę dla małych i średnich przedsiębiorstw zamierzających podjąć działalność na rynku wspólnotowym. Zgadzam się w każdym razie z Komisją, że automatyczne żądanie stałej kwoty wynoszącej 250 000 PLN [18] od wszystkich nowych podatników VAT UE w celu zastosowania w ich przypadku 60-dniowego terminu wydaje się, co do zasady, wykraczać poza to, co jest niezbędne dla zapobiegania oszustwom podatkowym i dla ochrony interesów budżetu państwa.

29. Co do argumentu, że okres 180 dni (albo alternatywnie złożenie kaucji) jest niezbędny w celu przeprowadzenia kontroli czynności wewnątrzwspólnotowych [19], to przede wszystkim rząd polski nie wyjaśnił należycie, dlaczego, co do zasady, potrzebuje 180 dni. Nawet jeśli, jak twierdzi rząd polski, okres oczekiwania przez polskie organy na odpowiedź ze strony innych państw członkowskich w 60% przypadków przekracza trzy miesiące, to w dalszym ciągu nie wynika z tego automatycznie, że najmniej uciążliwym terminem, który może być zastosowany w celu zapobiegania oszustwom podatkowym i unikania opodatkowania, jest termin 180 dni (czyli pełne sześć miesięcy).

30. Można tu przypomnieć, że organy państw członkowskich dysponują wspólnotowymi instrumentami współpracy i pomocy administracyjnej przyjętymi w celu umożliwienia prawidłowego wymiaru podatku VAT oraz zwalczania oszustw i unikania opodatkowania w tej dziedzinie, takimi jak przewidziane w rozporządzeniu Rady (WE) nr 1798/2003 [20] oraz rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1925/2004 [21].

31. Ponadto, posługując się w drodze analogii argumentem podniesionym przez rzecznika generalnego w sprawie N, zgadzam się, że chociaż w praktyce te instrumenty współpracy mogą nie funkcjonować w sposób

17 — Skoro z całą pewnością taka kwota stanowi niewątpliwy ciężar finansowy.

18 — Jako że organy podatkowe nie moją możliwości dostosowania kwoty kaucji do okoliczności konkretnej sprawy.

19 — Rząd polski twierdzi, że termin 180 dni jest niezbędny ze względu na konieczność kontroli czynności wewnątrzwspólnotowych, między innymi w ramach systemu VIES (VAT Information Exchange — Systemu Wymiany Informacji o VAT), co jego zdaniem, wymaga czasu.

20 — Rozporządzenie z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, s. 1).

21 — Rozporządzenie z dnia 29 października 2004 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia nr 1798/2003 (Dz.U. 2004, L 331, s. 13). Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-73/06 Planzer Luxembourg, Zb.Orz. s. I-5655, pkt 48.

szybki i zadowalający, to państwa członkowskie nie mogą powoływać się na niedomagania we współpracy pomiędzy ich organami podatkowymi w celu uzasadnienia ograniczenia zasady o tak podstawowym znaczeniu dla wspólnego systemu podatku VAT, jaką jest prawo do odliczenia [22].

32. W każdym razie — co najważniejsze — wydaje się, że konieczność dysponowania wystarczającym czasem na przeprowadzenie kontroli została już uwzględniona w przepisach art. 87 ust. 2 i 3 oraz art. 97 ust. 5 ustawy VAT [23]. Dlatego też argumenty rządu polskiego za stosowaniem terminu 180 dni (albo alternatywnie złożeniem kaucji) nie są zbyt przekonujące.

33. W tych okolicznościach, chociaż państwa członkowskie mogą co do zasady zapobiegawczo przyjmować przepisy mające na celu zbadanie zasadności nadwyżki podatku VAT wynikającej z informacji zawartych w odpowiedniej deklaracji podatkowej, to omawiane tu przepisy krajowe są moim zdaniem nieproporcjonalne, gdyż nakładają one na nowych podatników VAT UE szczególnie duży ciężar. Nie umożliwiają im odzyskania całej wierzytelności na odpowiednich warunkach, a w szczególności, w rozsądnym terminie.

34. Według mnie państwa członkowskie nie powinny mieć możliwości ochrony przed oszustwami podatkowymi i unikaniem opodatkowania przez zmuszanie wszystkich lub tylko niektórych nowych podatników VAT UE do ponoszenia ciężaru podatku VAT. Zbyt długie terminy oznaczają, że podatnik ponosi, choćby częściowo, ciężar podatku VAT, co stanowi zagrożenie dla neutralności systemu. To raczej państwo powinno ponosić: 1) odpowiedzialność za zarządzanie systemem podatkowym, w tym za zapobieganie oszustwom lub unikaniu opodatkowania, oraz 2) związane z tym ryzyko.

35. Można dodać, że „chociaż Trybunał nie powinien wypowiadać się w kwestii adekwatności przepisów mających na celu zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, które mogłyby zostać wprowadzone” [24], to z całą pewnością możliwe są mniej uciążliwe i restrykcyjne sposoby zabezpieczenia tego rodzaju interesu budżetu państwa. Na przykład wysokość kaucji mogłaby być proporcjonalna do nadwyżki podatku VAT, która podlega zwrotowi [25],

22 — Mimo że rzecznik generalna J. Kokott posługuje się tym argumentem w odniesieniu do ograniczeń podstawowych swobód. Zobacz jej opinia w sprawie C-470/04 N (wyrok z dnia 7 września 2006 r.), Zb.Orz. s. I-7409, pkt 114.

23 — Zwłaszcza gdy podstawy zwrotu wymagają dodatkowego postępowania wyjaśniającego. Dla tego rodzaju przedłużenia terminu nie przewidziano żadnych ograniczeń czasowych. W przypadku gdy w końcu zostanie ustalone, że zwrot jest prawnie uzasadniony, organy podatkowe zobowiązane są wypłacić podatnikowi należną kwotę powiększoną o odsetki.

24 — Zobacz ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Ampafrance i Sanofi, pkt 62.

25 — Co zostało najwyraźniej przewidziane w odniesieniu do kaucji w stosunkowo nowej propozycji zmian polskiej ustawy VAT. Tego rodzaju rozważania (dotyczące proporcjonalności kaucji do nadwyżki podatku VAT) nasuwają się zwłaszcza z świetle okoliczności, że kwota kaucji (w obecnym stanie) w żaden sposób nie odpowiada rzeczywistemu niebezpieczeństwu, na jakie narażony jest budżet państwa ze strony nowych podatników VAT UE. Zobacz na przykład wyrok z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-262/99 Louloudakis, Rec. s. I-5547, pkt 69. Mogę dodać również, że obecnie kaucja w wysokości 250 000 PLN wymagana jest w istocie nawet w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej o zupełnie znikomej wartości. Na marginesie, w niniejszej sprawie kwota kaucji czterokrotnie przekracza nadwyżkę podatku VAT, która podlega zwrotowi na rzecz skarżącej.

lub mogłaby zależeć od wielkości lub zdolności płatniczej przedsiębiorstwa podatnika, które to dane zapewne można by uzyskać na podstawie jego deklaracji podatkowej. Alternatywnie można by zastosować określone progi.

36. Podsumowując, art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy wyklucza co do zasady przepisy krajowe, takie jak badane w sprawie przed sądem krajowym, które są nieproporcjonalne i jako takie podważają stosowanie podstawowych zasad wspólnego systemu podatku VAT, w szczególności prawa do odliczenia.

37. Wobec powyższego to do sądu krajowego należy określenie i zbadanie — przy uwzględnieniu odpowiednich okoliczności zawisłej przed nim sprawy — czy omawiane przepisy krajowe są zgodne z zasadami neutralności i proporcjonalności, odmawiając stosowania, w razie konieczności, każdego sprzecznego z nimi przepisu prawa krajowego [26].

26 — W kwestii odmowy stosowania przepisów zob. wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-357/06 Frigerio Luigi & C., Zb.Orz. s. I-12311, pkt 28, który odwołuje się do wyroków: z dnia 4 lutego 1988 r. w sprawie 157/86 Murphy i in., Rec. s. 673, pkt 11, oraz z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-208/05 ITC, Zb.Orz. s. I-181, pkt 68 i 69.

B — *Drugie pytanie*

38. Zwracając się z drugim pytaniem, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy omawiane przepisy krajowe mogą być jednak uważane za środki specjalne mające na celu zapobieżenie pewnym rodzajom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

39. Moim zdaniem drugie pytanie wymaga krótkiej odpowiedzi. Niezależnie od tego, czy omawiane przepisy krajowe de facto stanowią tego rodzaju specjalne środki, nie mogą być one za takie uważane po prostu dlatego, że — jak wynika z dokumentów przedłożonych sądowi oraz pośrednio z argumentów podniesionych przez rząd polski [27] — Rzeczpospolita Polska nie wszczęła formalnej procedury, która jest wyraźnie przewidziana w art. 27 szóstej dyrektywy, i nie uzyskała upoważnienia, o którym mowa w art. 27 ust. 1 [28].

27 — W których rząd polski utrzymuje, że omawiane przepisy nie mogą być uważane za specjalne środki w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy, gdyż dyrektywa ta nie reguluje kwestii terminów i procedur zwrotu nadwyżki podatku VAT. Są to dziedziny leżące w zakresie swobody uznania państw członkowskich.

28 — Zobacz wyrok z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 4797, pkt 22; opinia rzecznika generalnego G. Slynna w sprawach połączonych 123/87 i 330/87 Jeunehomme i EGI (wyrok z dnia 14 lipca 1988 r.), Rec. s. 4517, 4535; wyrok z dnia 13 lutego 1985 r. w sprawie 5/84 Direct Cosmetics, Rec. s. 617, pkt 37; oraz wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 33–35. Zobacz także wyrok z dnia 10 kwietnia 1984 r. w sprawie 324/82 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. 1861.

IV — Wnioski

40. W związku z powyższym moim zdaniem na pytania zadane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu Trybunał powinien udzielić następujących odpowiedzi:

1) Artykuł 18 ust. 4 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku sprzeciwia się co do zasady przepisom krajowym, takim jak badane w sprawie przed sądem krajowym, które są nieproporcjonalne i jako takie podważają stosowanie podstawowych zasad wspólnego systemu podatku VAT, w szczególności prawa do odliczenia.

2) Zasad określonych w przepisach krajowych, takich jak badane w sprawie przed sądem krajowym, nie można uważać za środki specjalne mające na celu zapobieżenie pewnym rodzajom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, jeżeli nie zastosowano specjalnej procedury przewidzianej wyraźnie w art. 27 dyrektywy 77/388/EWG.