WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 10 lipca 2008 r. *

W sprawie C-25/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowieniem z dnia 11 grudnia 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 stycznia 2007 r., w postępowaniu:

Alicja Sosnowska

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu, Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, A. Tizzano (sprawozdawca), A. Borg Barthet, M. Ilešič i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: polski.

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 listopada 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu A. Sosnowskiej przez M. Sworobowicza, doradcę podatkowego,

— w imieniu rządu polskiego przez E. Ośniecką-Tamecką, H. Majszczyka oraz przez M. Jarosza, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez K. Herrmann oraz D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 lutego 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy, po pierwsze, wykładni art. 5 akapit trzeci WE w związku z art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, s. 1301), zmienionej szóstą dyrektywą 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, zwanej dalej „pierwszą dyrektywą") oraz art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r. (Dz.U. L 345, s. 19, zwanej dalej „szóstą dyrektywą"). Wniosek ten dotyczy, po drugie, wykładni art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między A. Sosnowską (zwaną dalej „skarżącą") a Dyrektorem Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (zwanym dalej „Dyrektorem") w przedmiocie wniosku o zwrot nadwyżki podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") zapłaconego przez skarżącą.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 2 pierwszej dyrektywy stanowi:

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług 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 od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem".

4 Artykuł 18 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

„Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej

kwoty podatku w stosunku, do którego w tym samym okresie zaistniało prawo do odliczenia i może być wykonane na podstawie przepisów ust. 1.

[…]”.

5 Zgodnie z art. 18 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy:

„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 Zgodnie z art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy:

„Rada, stanowiąc jednomyślnie 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 opodatkowania. Środki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego zakresu, nie mogą wpływać na ogólną kwotę dochodu podatkowego państwa członkowskiego osiągniętego w końcowym etapie konsumpcji”.

Prawo krajowe

7 Artykuł 87 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, 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. […]".

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 [zwani dalej »nowymi podatnikami«], termin zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2 […], wydłuża się do 180 dni. […]

6. W stosunku do podatników, o których mowa w ust. 5, zasady i terminy zwrotu określone w art. 87 ust. 2–6 stosuje się począwszy od rozliczenia za okres rozliczeniowy następujący po upływie 12 miesięcy lub po upływie 4 kwartałów, za które podatnik składał deklaracje podatkowe, oraz rozliczał się terminowo z podatków stanowiących dochód budżetu państwa, w tym również jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych.

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«".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9 W deklaracji na podatek VAT za styczeń 2006 r. skarżąca wykazała nadwyżkę podatku VAT w kwocie 44 782 PLN. Działając w oparciu 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 Opierając się na art. 87 ust. 1 i 2 oraz art. 97 ust. 5 i 7 ustawy VAT, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Świdnicy oddalił wniosek. W istocie zdaniem tego organu skarżąca nie mogła uzyskać zwrotu nadwyżki podatku VAT w terminie 60 dni, bowiem nie

spełniła warunków ustalonych w tej ustawie celem uzyskania wcześniejszego zwrotu, jako że rozpoczęła działalność mniej niż 12 miesięcy wcześniej i nie złożyła organowi podatkowemu „kaucji" w rozumieniu art. 97 ust. 7.

11 Skarżąca wniosła odwołanie od tej decyzji do Dyrektora, który utrzymał w mocy decyzję odmowną.

12 Nieusatysfakcjonowana tym stanowiskiem skarżąca wniosła następnie skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, który powziąwszy wątpliwości co do zgodności z prawem wspólnotowym spornych przepisów krajowych, zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi dwoma 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]?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

13 Pytaniem pierwszym sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to sporne w sprawie przed sądem krajowym, które — celem umożliwienia kontroli niezbędnych dla zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym — wydłuża z 60 do 180 dni, licząc od dnia złożenia przez podatnika deklaracji na podatek VAT, termin, którym dysponuje krajowy organ podatkowy celem dokonania zwrotu nadwyżki podatku VAT danej kategorii podatników, chyba że złożą oni kaucję w kwocie 250 000 PLN.

14 W tym zakresie należy przypomnieć od razu, że zagwarantowane w art. 17 szóstej dyrektywy prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT, który obciążał towary i usługi nabyte na wcześniejszym etapie, stanowi zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT ustanowioną przez przepisy wspólnotowe (zob. w szczególności podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 47, oraz z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-8195, pkt 28).

15 Jak Trybunał już wielokrotnie podkreślał, wynika z tego, że prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. W szczególności prawo to wykonywane jest natychmiastowo w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 18, z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43, oraz z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-368/06 Cedilac, Zb.Orz. s. I-12327, pkt 31).

16 Należy ponadto wskazać, że jeśli w danym okresie objętym deklaracją kwota podatku podlegającego odliczeniu przewyższa kwotę podatku należnego i jeśli podatnik nie może zatem dokonać odliczenia poprzez zaliczenie na podatek należny zgodnie z art. 18 ust. 2 szóstej dyrektywy, ust. 4 tego przepisu przewiduje, że państwa członkowskie mogą albo zwrócić nadwyżkę, albo przenieść nadpłatę na następny okres rozliczeniowy w określonych przez nie trybach.

17 Jeśli chodzi o tę ostatnią możliwość, której dotyczy sprawa przed sądem krajowym, Trybunał wyjaśnił, że o ile państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu trybów zwrotu nadwyżki podatku VAT, o tyle tryby te nie mogą podważać zasady neutralności systemu podatku VAT, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku. W szczególności tryby takie powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki podatku VAT, co oznacza, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny oraz że w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 32–34).

18 Zatem pytanie skierowane przez sąd krajowy należy zbadać w świetle zasad podstawowych wspólnego systemu podatku VAT, przypomnianych w poprzedzających punktach.

19 Z postanowienia odsyłającego wynika, że przepisy ustawy VAT określające tryb zwrotu na rzecz podatnika nadwyżki tego podatku przewidują, że celem dokonania tego zwrotu organ podatkowy dysponuje terminem 60 dni, licząc od dnia złożenia przez podatnika deklaracji na podatek VAT, lecz że termin ten zostaje wydłużony do 180 dni — jak to miało miejsce w stosunku do skarżącej w sprawie przed sądem krajowym — w przypadku nowych podatników, którzy nie złożyli „kaucji" w rozumieniu art. 97 ust. 7 tej ustawy.

20 Należy zatem stwierdzić, że tryb zwrotu nadwyżki zapłaconego podatku VAT narzucony nowym podatnikom jest bardziej uciążliwy niż ten, któremu podlegają

inni podatnicy. Muszą oni zatem ponosić, przynajmniej w zakresie kwoty nadwyżki podatku VAT podlegającej zwrotowi, ciężar finansowy podatku VAT przez wyjątkowo długi okres.

21 Rzeczpospolita Polska wyjaśnia, że to wydłużenie terminu jest uzasadnione okolicznością, iż są to nowi podatnicy podatku VAT, których organ podatkowy nie zna i w odniesieniu do których trzeba przeprowadzić bardziej poważne kontrole celem zapobiegnięcia wszelkim oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania.

22 Należy przypomnieć w tym miejscu, jak już Trybunał miał wielokrotnie okazję stwierdzić, że państwa członkowskie mają uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swych interesów finansowych, a zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 47; wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 71, oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 54).

23 Jednak, jak przypomina rzecznik generalny w pkt 20 opinii, państwa członkowskie muszą zgodnie z zasadą proporcjonalności stosować środki, które umożliwiając im efektywne osiąganie takiego celu, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych, takim jak zasada podstawowa prawa do odliczenia podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 46 i 47, wyroki: z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 52 i 53, oraz z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I-771, pkt 19 i 20).

24 Z orzecznictwa w tym zakresie wynika, że przepisy krajowe określające tryb zwrotu nadwyżki podatku VAT bardziej uciążliwy dla danej kategorii podatników z uwagi na ryzyko ewentualnego oszustwa, bez umożliwienia podatnikowi wykazania braku oszustwa lub unikania opodatkowania celem skorzystania z mniej dolegliwych warunków zwrotu, nie są instrumentem proporcjonalnym do celu zwalczania oszustw i unikania opodatkowania oraz naruszają w nadmiernym stopniu cele i zasady szóstej dyrektywy (zob. analogicznie w zakresie odliczeń wyrok z dnia 19 września 2000 r.

w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Ampafrance i Sanofi, Rec. s. I-7013, pkt 62, oraz w zakresie zajęcia tytułem zabezpieczenia, ww. wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 51).

25 Jest tak właśnie, jak stwierdzono w pkt 20 niniejszego wyroku, w przypadku przepisów krajowych spornych w sprawie przed sądem krajowym.

26 Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że art. 97 ust. 5 i 7 ustawy VAT znajduje zastosowanie do nowych podatników w sposób generalny i prewencyjny, przy czym nie mają oni możliwości wykazania braku ryzyka oszustwa lub unikania opodatkowania.

27 Podobnie sporne przepisy krajowe nie wydają się być zgodne z warunkiem wynikającym z orzecznictwa przypomnianego w pkt 17 niniejszego wyroku, zgodnie z którym zwrot nadwyżki podatku VAT winien nastąpić w rozsądnym terminie. Jak bowiem wyjaśniono w postanowieniu odsyłającym, 180-dniowy termin zwrotu przewidziany dla nowych podatników jest, po pierwsze, sześć razy dłuższy niż jednomiesięczny okres objęty deklaracją VAT, i po drugie, trzy razy dłuższy niż termin stosowany do innych podatników, a przy tym władze polskie nie wskazały okoliczności, które umożliwiłyby wyjaśnienie potrzeby wprowadzenia w celu zwalczania oszustw i unikania opodatkowania tak znacznej różnicy traktowania.

28 Poza tym tak długi termin wydaje się tym bardziej niepotrzebny, że w każdym przypadku organ podatkowy może zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy VAT, jeśli okaże się to zasadne, sprawdzić w szerszym zakresie zgodność z prawem tego zwrotu i celem uzyskania wyjaśnień przedłużyć 60-dniowy termin, w którym ma nastąpić zwrot.

29 Jeśli chodzi wreszcie o przewidzianą w art. 97 ust. 7 ustawy VAT dla nowych podatników możliwość złożenia kaucji celem skorzystania ze zwykłego, 60-dniowego

terminu na uzyskanie zwrotu nadwyżki podatku VAT, to możliwość ta nie podważa poprzedzających rozważań.

30 Jak bowiem słusznie podnosi Komisja, kaucja ta nie jest proporcjonalna ani do podlegającej zwrotowi kwoty nadwyżki podatku VAT, ani do ekonomicznego znaczenia podatnika.

31 W szczególności jako że złożenie takiej kaucji może powodować znaczne ryzyko finansowe dla przedsiębiorstw, które dopiero rozpoczęły działalność i mogą w związku z tym nie dysponować znacznymi zasobami, narusza ono wymóg wyrażony w orzecznictwie, wskazany w pkt 17 niniejszego wyroku.

32 W rzeczywistości obowiązek złożenia tej kaucji celem skorzystania ze zwykłego terminu skutkuje tylko zastąpieniem ciężaru finansowego wynikającego z zablokowania na okres 180 dni kwoty nadwyżki podatku VAT ciężarem wynikającym z zablokowania kwoty kaucji. Tymczasem jest to tym bardziej nieuzasadnione, że po pierwsze, ta ostatnia kwota może, podobnie jak w sprawie przed sądem krajowym, być wyższa od danej kwoty nadwyżki podatku VAT, a po drugie, okres zatrzymania kaucji jest dłuższy niż termin zwrotu nadwyżki podatku VAT przewidziany dla nowych podatników. Zgodnie bowiem z art. 97 ust. 6 ustawy VAT kaucja może zostać zwolniona dopiero po okresie 12 miesięcy, pod warunkiem że podatnik wywiązał się z wszelkich podatków należnych względem państwa.

33 W tej sytuacji na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy oraz zasada proporcjonalności sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to sporne w sprawie przed sądem krajowym, które — celem umożliwienia kontroli niezbędnych dla zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym — wydłuża z 60 do 180 dni, licząc od dnia złożenia przez podatnika deklaracji na podatek VAT, termin, którym dysponuje krajowy organ podatkowy celem dokonania zwrotu nadwyżki podatku VAT danej kategorii podatników, chyba że wniosą oni kaucję w kwocie 250 000 PLN.

W przedmiocie pytania drugiego

34 Pytaniem drugim sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy przepisy art. 97 ust. 5 i 7 ustawy VAT można uznać za „specjalne środki stanowiące odstępstwo" służące zapobieganiu niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

35 W tym zakresie należy przypomnieć, że art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy poddaje możliwość wprowadzenia przez państwo członkowskie takich odstępstw szczególnej procedurze, która przewiduje w szczególności zgodę Rady stanowiącej jednomyślnie.

36 Jak podkreśla rzecznik generalny w pkt 39 opinii i jak słusznie podnosi Komisja, z akt sprawy nie wynika, aby zgodnie z tym przepisem Rada zezwoliła na przepisy sporne w sprawie przed sądem krajowym jako na specjalne środki stanowiące odstępstwo od szóstej dyrektywy.

37 W tej sytuacji przepisy, takie jak art. 97 ust. 5 i 7 ustawy VAT, nie są objęte zakresem zastosowania art. 27 ust. 1.

38 W związku z tym na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że przepisy, takie jak te sporne w sprawie przed sądem krajowym, nie stanowią „specjalnych środków stanowiących odstępstwo" służących zapobieganiu niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

39 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

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, zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r., oraz zasada proporcjonalności sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to sporne w sprawie przed sądem krajowym, które — celem umożliwienia kontroli niezbędnych dla zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym — wydłuża z 60 do 180 dni, licząc od dnia złożenia przez podatnika deklaracji na podatek od wartości dodanej, termin, którym dysponuje krajowy organ podatkowy celem dokonania zwrotu nadwyżki podatku od wartości dodanej danej kategorii podatników, chyba że złożą oni kaucję w kwocie 250 000 PLN.**

2) **Przepisy, takie jak te sporne w sprawie przed sądem krajowym, nie stanowią „specjalnych środków stanowiących odstępstwo" służących zapobieganiu niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2005/92.**

Podpisy