Sygn. akt I SA/Wr 1238/06

POSTANOWIENIE

Dnia 22 grudnia 2006 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w składzie następującym:

Przewodniczący Sędzia WSA Ireneusz Dukiel
Sędzia WSA Katarzyna Radom (sprawozdawca)
Asesor WSA Ewa Kamieniecka

Protokolant Michał Kazek

po rozpoznaniu w dniu 11 grudnia 2006 r.
przy udziale ----------
na rozprawie sprawy
ze skargi,
na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we

z dnia 28 czerwca 2006 r.

w przedmiocie odmowy zwrotu w terminie 60 dni nadwyżki podatku od towarów i usług naliczonego nad należnym za styczeń 2006 r.
postanawia:

I. Na podstawie art. 234 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa wspólnotowego:

1. czy unormowanie art. 5 ust. 3 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską w zw. z art. 2 Pierwszej Dyrektywy Rady Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej z dnia 11 kwietnia 1967 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EEC) i art. 18 ust. 4 Szóstej Dyrektywy Rady

Wspólnot Europejskich z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC) daje państwu członkowskiemu prawo wprowadzenia do krajowego unormowania podatku od towarów usług rozwiązań określonych w art. 97 ust. 5 i 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.)? 2. czy do przewidzianych w art. 27 ust. 1 VI 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 z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.)?

II. Na podstawie art. 125 § 1 pkt 1) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zmianami) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu uzyskania odpowiedzi na zadane pytania.

Sygn. akt I SA/Wr 1238/06

U z a s a d n i e n i e n i e

Stan faktyczny w tej sprawie jest nie sporny i przedstawia się następująco:
1. W złożonej w dniu 22 lutego 2006 r. w organie podatkowym deklaracji VAT-7 za styczeń 2006 r prowadząca od dnia 31 października 2005 r. działalność gospodarczą pod firmą (stosownie do zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie podatku od towarów i usług VAT-R, informacji dotyczącej obowiązku podatkowego w zakresie transakcji wewnatrzwspólnotowej oraz zgłoszenia identyfikacyjnego osoby fizycznej prowadzącej samodzielnie działalność gospodarczą) wykazała wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w kwocie 261.427 zł, nabycie towarów i usług pozostałych w kwocie 57.897 zł (podatek VAT 12.719 zł) podatek naliczony - do odliczenia w kwocie 44.782 zł oraz nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w tej samej kwocie do zwrotu w terminie 60 dni. W piśmie skierowanym do Naczelnika Urzędu Skarbowego pełnomocnik podatnika wskazał, iż żądanie zwrotu w terminie 60 dni znajduje uzasadnienie w unormowaniu wynikającym z przypisów Szóstej Dyrektywy nr 77/388/EEC z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. WE L 145 z dnia 13 czerwca 1977 r. str. 1 - 40, polska wersja językowa Dz. Urz. UE Wydanie Specjalne - Rozdział 9, tom 1, s. 23 - 40 ostatnio zmieniona Dyrektywą 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylająca niektóre decyzje przyznające odstępstwa Dz. Urz. UE L 221 z dnia 12 sierpnia 2006 r. , s. 9 - 14) - dalej powoływana jako VI DYREKTYWA, oraz Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. nr 78, poz. 483 ze zm.).

2. Mając na uwadze powyższe ustalenia decyzją z dnia 21 kwietnia 2006 r. PP-4402-2/2/2006 Naczelnik Urzędu Skarbowego na podstawie art. 87 ust. 1 i 2, art. 97 ust. 5 i 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.) - dalej powoływana jako ustawa o podatku od towarów i usług, odmówił dokonania zwrotu w wysokości 44.782 zł wykazanego w deklaracji N/AT-7 za styczeń 2006 r. w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia organ podatkowy stwierdził, że podatnik nie spełnia warunków określonych przepisami ustawy o podatku od towarów i usług do zwrotu

różnicy podatku od towarów i usług na rachunek bankowy podatnika w terminie 60 dni od dnia przedłożenia rozliczenia, ponieważ nie złożył w organie podatkowym kaucji gwarancyjnej, zabezpieczenia majątkowego ani gwarancji bankowej w kwocie 250.000 zł, które podatnikowi VAT UE w okresie krótszym od 12 miesięcy przed złożeniem zgłoszenia rejestracyjnego o zamiarze rozpoczęcia wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, dają prawo do zwrotu różnicy podatku od towarów i usług naliczonego nad należnym w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia (deklaracji).

3. W odwołaniu od tej decyzji wniesionym do Dyrektora Izby Skarbowej zarzuciła wydanie tego rozstrzygnięcia z naruszeniem art. 2 i 32 Konstytucji RP w związku z art. 97 ust. 5 i art. 87 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z art. 18 ust. 4 VI DYREKTYWY poprzez odmowę stronie prawa zwrotu różnicy podatku w terminie 60 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej, gdy okres rozliczeniowy podatnika wynosi (jeden miesiąc), co powoduje, iż naruszona została wynikająca z uregulowań wspólnotowych zasada natychmiastowej realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego. Podatnik wywiódł także, iż różnicowanie podatników w sposób bezsprzeczny dyskryminuje podatników rozpoczynających działalność gospodarczą, pogarszając ich konkurencyjność na rynku, co jest nie do zaakceptowania w demokratycznym państwie prawa urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Nadto argumentował, iż zastosowanie przez organ podatkowy przepisów sprzecznych z unormowaniem dyrektywy stanowi naruszenie art. 91 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej określającego hierarchię źródeł prawa w systemie prawa.

4. Dyrektor Izby Skarbowej po rozpatrzeniu odwołania decyzją z dnia 28 czerwca 2006 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu wskazał, iż w stanie faktycznym sprawy zostały spełnione wszystkie elementy hipotezy normy prawnej wynikającej z art. 95 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, zatem do nadwyżki podatku naliczonego nad należnym zastosowanie będzie miała dyspozycja tej samej normy prawnej, przewidująca 180 dniowy termin zwrotu różnicy. Organ odwoławczy nie zgodził się z zarzutem naruszenia przez organ podatkowy pierwszej instancji przepisów VI Dyrektywy Rady wywodząc, iż żaden z przepisów tego aktu nie określa precyzyjnie terminu, w jakim państwo członkowskie ma dokonać zwrotu na rachunek podatnika. Natomiast prawo podatnika do **zwrotu w formie pieniężnej na rachunek bankowej nie zostało zakwestionowane przez** organ podatkowy, zatem - w opinii organu drugiej instancji - nie doszło do naruszenia

zasady neutralności podatku od towarów i usług dla podatnika. Organ nie zgodził się również z zarzutem wydania wyżej wskazanej decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego z naruszeniem Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

5. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej powtórzyła zarzuty sformułowane w odwołaniu oraz ich uzasadnienie. Dodatkowo powołała się na zasadę pierwszeństwa stosowania wspólnotowych regulacji prawnych wobec unormowań krajowych.

6. W toku rozpoznawania sprawy Wojewódzki Sąd Administracyjny Sąd Administracyjny we Wrocławiu doszedł do przekonania, iż dokonanie wykładni przepisów Traktatu z dnia 25 marca 1957 r. ustanawiającego Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana w Dz. U. UE z dnia 24 grudnia 2002 r. C 325) - dalej powoływany jako Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, Pierwszej Dyrektywy nr 67/227/EEC z dnia 11 kwietnia 1967 roku w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych (Dz. Urz. WE nr 77 z dnia 14 kwietnia 1967 r. s. 1301—1303 , polska strona językowa - Dz. U. UE Wydanie Specjalne - Rozdział 9, tom 1, s. 3 -4, ostatnio zmienione VI Dyrektywą - dalej powoływana jako I DYREKTYWA, i IV DYREKTYWY jest konieczne dla oceny, czy zastosowane przez organy podatkowe w tej sprawie przepisy prawa określające terminy zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek bankowy dla podatników VAT UE w ciągu pierwszych dwunastu miesięcy od ich zarejestrowania oraz warunków skrócenia tych terminów jest zgodne z przepisami prawa wspólnotowego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje:

7. Na wstępie przywołania wymaga art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. nr 153, poz. 1269 ze zm.), na mocy którego sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej oraz rozstrzyganie sporów kompetencyjnych i o właściwość między organami jednostek samorządu terytorialnego, samorządowymi kolegiami odwoławczymi i między tymi organami a organami administracji rządowej. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (§ 2 art. 1 Prawa o ustroju sądów administracyjnych). Natomiast zgodnie z art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. nr 153. poz. 1270 ze zm.) sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie

będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Z wyżej powołanych przepisów prawa, regulujących postępowanie przed sądem administracyjnym pierwszej instancji, wynika zakres badania w toku rozpoznawania sprawy zgodności działalności administracji publicznej (decyzji organów podatkowych) pod względem ich legalności. Zakres ten obejmuje poza uregulowaniami., których naruszenie jest wskazane przez stronę w zarzutach naruszenia prawa materialnego i procesowego sformułowanych w skardze do sądu administracyjnego oraz we wnoszonych w toku postępowania podatkowego środkach prawnych, poza przepisami prawa wyraźnie powołanymi przez organy podatkowe w zaskarżonych rozstrzygnięciach, także przepisy prawa, które zdaniem Sądu mają zastosowanie do stanu faktycznego ustalonego w sprawie.

8. W formie uwagi porządkującej wskazać należy, iż od dnia 1 maja 2004 r. do przepisów prawa mających zastosowanie do stanów faktycznych powstałych od tego dnia zastosowanie mają również przepisy prawa Unii Europejskiej.

9. Przedmiotem sporu w sprawie jest zasadność zastosowania przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług z dnia (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.) regulujących zasady i terminy dokonywania zwrotu na wskazany przez podatnika rachunek bankowy różnicy podatku naliczonego nad należnym podatkiem od towarów i usług.

10. Zgodnie z art. 87 § 1 ustawy o podatku od towarów i usług w przypadku, gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, 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 ban kowy. Z zastrzeżeniem ust. 3 i 3a, zwrot różnicy podatku następuje na rachunek ban kowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju wskazanym w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, 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 wy każe zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie pro longacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty (ust. 6 art. 87). Zgodnie z art. 87 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług różnicę podatku nie zwróconą przez urząd skarbowy w terminach, o których mowa w

ust. 2 w zdaniu pierwszym i w ust. 3, traktuje się jako nadpłatę podatku podlegającą oprocentowaniu w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Na mocy art. 97 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług 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. Naczelnik urzędu skarbowego - stosownie do art. 97 ust. 4 tej samej ustawy - rejestruje podmiot, który dokonał zawiadomienia zgodnie z ust. 1, jako podatnika VAT UE, z zastrzeżeniem ust. 5. Zgodnie z tym zastrzeżeniem 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, termin zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2, 4-6, wydłuża się do 180 dni. Zdanie drugie i trzecie art. 87 ust. 2 stosuje się odpowiednio. Nadto 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 w określonych przypadkach 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 (art. 97 ust. 6). 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" (art. 97 ust. 7).

Zgodnie z § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2004 r. w sprawie określenia trybu przyjmowania kaucji oraz określenia form zabezpieczenia majątkowego (Dz. U. nr 58, poz. 560) wydanego na podstawie art. 98 ust. 3 pkt 1) ustawy o podatku od towarów i usług zabezpieczenie majątkowe, o którym mowa w art. 97 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług może być przyjęte w formie obligacji skarbowych. Natomiast kaucję o której mowa w tym samym przepisie ustawy przyjmuje się od podatników w trybie: 1) złożenia depozytu pieniężnego na rachunek pomocniczy w urzędzie skarbowym, którym kieruje, właściwy dla podmiotu składającego kaucję gwarancyjną w sprawach podatku od towarów i usług, naczelnik urzędu skarbowego, 2) złożenia gwarancji bankowych w urzędzie skarbowym, którym kieruje, właściwy dla podmiotu składa-

jącego kaucję gwarancyjną w sprawach podatku od towarów i usług, naczelnik urzędu skarbowego, 3) złożenia w urzędzie skarbowym, którym kieruje, właściwy dla podmiotu składającego kaucję gwarancyjną w sprawach podatku od towarów i usług, naczelnik urzędu skarbowego, imiennego świadectwa depozytowego wydanego przez bank lub dom maklerski, potwierdzającego dokonanie blokady obligacji Skarbu Państwa, w którym została zawarta klauzula określająca, że obligacje mogą być odblokowane za zgodą naczelnika urzędu skarbowego

11. Na wstępie zaznaczyć trzeba, iż polski ustawodawca pozostawił w gestii podatnika wybór co do trybu dokonywania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym tj. jedynie od woli podatnika uzależnione jest czy żąda on przeniesienia kwoty nadwyżki podatku na następny okres rozliczeniowy (zwrot pośredni) czy też domaga się zwrotu nadwyżki podatku na rachunek bankowy (zwrot bezpośredni). W kontekście regulacji krajowych zasadne jest stwierdzenie, iż zwrot podatku ograniczony jest tylko terminem jego dokonania.

Z przywołanych powyżej norm prawa wynika, iż podstawowym terminem zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jest termin 60 dni liczony od dnia złożenia rozliczenia z tytułu podatku od towarów i usług. (Zgodnie z przepisem art. 99 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, przy czym mali podatnicy, którzy wybrali metodę kasową, składają w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy kwartalne w terminie do 25-ego dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale). Termin ten może być przez organ podatkowy przedłużony w sytuacji, gdy zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia. Ustawa nie określa przy tym sztywnego (konkretnego) terminu w jakim powinien nastąpić zwrot w takim przypadku, ograniczając go czynnością zakończenia postępowania wyjaśniającego. Jednocześnie w sytuacji gdy 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.

Możliwość ubiegania się o zwrot podatku w wyżej wskazanym terminie (60 dni) uzależniona jest od zaistnienia enumeratywnie wymienionych przesłanek (sytuacji), określonych w art. 87 ust. 3 i 3 a ustawy o podatku od towarów i usług. Tym samym w pozostałym zakresie, obejmującym sytuacje nie ujęte w art. 87 ust. 3 i 3 a zwrot podatku na-

stępuje co do zasady w terminie 180 dni. Wobec faktu, iż zakres wskazanej regulacji obejmuje w istocie znaczącą część obrotu 180 dniowy termin zwrotu podatku winien być klasyfikowany jako podstawowy.

Istotna z punktu widzenia zaistniałego przed sądem krajowym sporu, jest regulacja uprawniająca podatników, którym nie służy ustawowe prawo zwrotu w terminie 60 dni (wobec nie spełniania przesłanek z art. 87 ust. 3 i 3a ustawy o podatku od towarów i usług) do wystąpienia z umotywowanym wnioskiem do organu podatkowego o wcześniejszy zwrot podatku - w terminie 60 dni. Uprawnienie to przysługuje:

- podmiotom dokonującym dostawy towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju i nie dokonujących sprzedaży opodatkowanej, a ponadto
- na umotywowany wniosek podatnika złożony wraz z deklaracją podatkową urząd skarbowy jest obowiązany zwrócić różnicę podatku, o której mowa w art. 87 ust. 2, w terminie 25 dni, a w przypadku kwoty, o której mowa w art. 87 ust. 3 - w terminie 60 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia, gdy kwoty podatku naliczonego, wykazane w deklaracji podatkowej, wynikają z:

1) faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone bezpośrednio podatnikowi będącemu wystawcą faktury, z uwzględnieniem art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1807 i Nr 281, poz. 2777 oraz z 2005 r. Nr 33, poz. 289),

2) dokumentów celnych oraz decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34, i zostały przez podatnika zapłacone,

3) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub importu usług lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji.

W obu wyżej opisanych przypadkach rozstrzygnięcie organu podatkowego nie jest uzależnione od jego uznania, ale w sytuacji zaistnienia powołanych wyżej przesłanek winien on dokonać zwrotu podatku we wnioskowanym terminie. Przedmiotem oceny jest zatem jedynie fakt spełnienia przez podatnika wymogów formalnych warunkujących wcześniejszy zwrot. Istotne jest także, iż w sytuacji opisanej w pkt 2. ma zastosowanie zasada wyrażona w art. 87 ust. 2 zd. 2 i 3 ustawy podatku od towarów i usług, tj. termin (wcześniejszego - wnioskowanego przez podatnika) zwrotu może być przez organ podatkowy przedłużony do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego w sytuacji gdy jego zasadność wymaga dodatkowego sprawdzenia, jeżeli przeprowadzone postępowanie wykaże zasadność zwrotu urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwo-

tę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Szczególne rozwiązanie w zakresie terminu zwrotu podatku naliczonego zostało przyjęte w odniesieniu do pewnej grupy podatników, którzy rozpoczynają działalność w zakresie obrotu gospodarczą. Jak wynika z przywołanego powyżej przepisu art. 97 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług w przypadku podatników rozpoczynających wykonywanie czynności, o których mowa w art. 5 (opodatkowanych podatkiem od towarów i usług), oraz podatników, którzy rozpoczęli wykonywanie tych czynności, w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed złożeniem zawiadomienia, naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności i którzy zostali zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, termin zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2, 4-6, wydłuża się do 180 dni. Zdanie drugie i trzecie art. 87 ust. 2 stosuje się odpowiednio. Oznacza to dopuszczalność dalszego przedłużenia terminu zwrotu podatku w sytuacji, gdy jego zasadność wymaga dodatkowego sprawdzenia.

Zgodnie z ust. 6 wyżej wskazanego przepisu prawa zastosowanie terminów zwrotu podatku przewidzianych dla pozostałych podmiotów 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.

Przepis ust. 5 nie ma zastosowania, jeżeli podatnik złoży w urzędzie skarbowym kaucję gwarancyjną, zabezpieczenie majątkowe lub gwarancje bankowe na kwotę 250.000 zł, zwane dalej "kaucją" (art. 97 § 7 ustawy o podatku od towarów i usług).

Jednocześnie zgodnie z zapisem ust. 8 art. 97 ustawy o podatku od towarów i usług po upływie 12 miesięcy, 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, może on wystąpić do naczelnika urzędu skarbowego o zwolnienie lub zwrot kaucji.

Z przywołanego uregulowania ustawowego wynika, iż podmiot nowozarejestrowany, który nie uiścił wskazanej w art. 97 ust. 7 kaucji nie może w żadnym razie ubiegać się o wcześniejszy zwrot podatku nawet wówczas, gdy spełnia ustawowe przesłanki wcześniejszego zwrotu. Podkreślenia wymaga, iż ów „czas próby" nie jest ograniczony jedynie do 12 miesięcy, jak bowiem wynika z treści przywoływanego już wyżej art. 97 ust. 6

ustawy o podatku od towarów i usług w stosunku do omawianej grupy podatników „ogólne" 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. Oznacza to, iż w sytuacji ujawnienia zaległości w jakimkolwiek podatku stanowiącym dochód budżetu państwa zasada obowiązująca podatnika „nowego" przewidująca jedyny termin 180 dni na zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym może być kontynuowana nadal.

W świetle tak ukształtowanych przepisów prawa krajowego rodzi się wątpliwość w zakresie ich stosunku do unormowań wspólnotowych i wynikających z nich zasad neutralności i proporcjonalności.

12. Zajęcie stanowiska w sprawie zgodności z normami prawnymi wynikającymi z przepisów prawa UE, w tym VI Dyrektywy, wprowadzenia przez ustawodawcę krajowego odrębnych warunków zwrotu różnicy podatku od towarów i usług naliczonego nad należnym, dla podatników VAT UE w okresie 12 miesięcy od ich rejestracji jest o tyle doniosłe w sprawie rozpoznawanej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, że od odpowiedzi na przedstawione pytanie zależy ocena zgodności przepisów prawa krajowego z uregulowaniem wspólnotowym, a w rezultacie oparcia przez organ podatkowy zaskarżonego rozstrzygnięcia na prawidłowej normie prawnej i treść orzeczenia sądu administracyjnego. W dalszej perspektywie wyjaśnienie wątpliwości Sądu będzie miało duże znaczenie dla praktyki organów podatkowych oraz orzecznictwa sądowo-administracyjnego. Nie ma przy tym znaczenia fakt podejmowania przez polskiego prawodawcę prac na nowelizacją ustawy o podatku od towarów i usług, obejmującą rezygnację z obowiązku ustanawiania kaucji. Pozostają bowiem do oceny z punktu widzenia przepisów prawa wspólnotowego stany faktyczne z okresu od dnia 1 maja 2004 r. do momentu wejścia w życie proponowanych zmian.

13. Wątpliwości co do zgodności wyżej wymienionych przepisów krajowego prawa podatkowego były wielokrotnie podnoszone (J. Zubrzycki *Leksykon VAT 2006. Tom I.* Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2006, str. 964 i nast.; K. Sachs (red.) *VI Dyrektywa VAT,* C.H. Beck Warszawa 2004, str. 464 i nast.; J. Martini i Ł. Karpesiuk Prawo i Podatki nr 1/ 2006 str. 3; *Ryzykowne przedłużenie zwrotu pieniędzy,* Rzeczpospolita Prawo Co Dnia, z dnia 4 listopada 2005 r.; A. Grabowska *Zwrot tylko na papierze,* Rzeczpospolita z dnia 22 września 2004 r.; wystąpienia Rzecznika Praw Obywatelskich

do Ministra Finansów z dnia 3 marca 2006 r. nr RPO-526397-VI-06/ST oraz z dnia 23 maja 2006 r. Nr RPO.526347/06A/I - opublikowane na stronie www.brpo.gov.pl), nie zostały jednak dotychczas rozstrzygnięte przez sądy administracyjne Rzeczypospolitej Polskiej.

14. Zajęcie stanowiska, co do tego, czy ustanowienie dla podatników podatku VAT UE w czasie pierwszych 12 miesięcy od ich rejestracji dłuższego, 180-dniowego terminu na zwrot nadpłaty w podatku od towarów i usług oraz wprowadzenie warunku ustanowienia kaucji w kwocie 250 000 zł dla skorzystania z zasadniczego terminu zwrotu nadpłaty - 60 dni jest o tyle istotne, że od chwili przystąpienia Rzeczpospolitej Polskiej do Unii Europejskiej obowiązuje w Polsce także prawo wspólnotowe. Regulacje w zakresie podatków pośrednich podlegają harmonizacji w ramach systemu wspólnotowego, co wymaga zarówno dostosowania krajowych regulacji prawnych do regulacji obowiązujących w Unii Europejskiej, a w razie istnienia sprzeczności między tymi regulacjami organy stosujące prawo zobowiązane są stosować bezpośrednio prawo wspólnotowe. Zgodnie z art. 91 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Polskę umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami. Przepis ten dotyczy obecnie tzw. prawa wspólnotowego (prawa Unii Europejskiej), którego podstawę stanowią traktaty (umowy międzynarodowe) założycielskie Wspólnot Europejskich, ale do którego zalicza się też różne akty prawne ustanowione przez uprawnione organy Unii. Zatem na mocy tego przepisu Konstytucji od chwili przystąpienia Polski do Unii Europejskiej prawo traktatowe (wspólnotowe Unii) obowiązuje także na terenie naszego kraju, powinno być bezpośrednio stosowane przez organy polskiej władzy publicznej, w tym organy administracji, i ma pozycję zwierzchnią w stosunku do ustawodawstwa krajowego.

W dniu 16 kwietnia 2003 r. w Atenach podpisany został Traktat pomiędzy Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej, a Republiką Czeską, Republiką Estońską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Węgierską, Republiką Malty, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Słowenii i Republiką Słowacką o przystąpieniu wymienionych wyżej państw do Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864). Stosownie do art. 2 Aktu o warunkach przystąpienia, stanowiącego część Traktatu, od dnia przystąpienia do Unii Polska związana jest postanowieniami Traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny, co oznacza, że normy prawa wspólnotowego od dnia 1 maja 2004 r. stały się automatycznie częścią

porządku prawnego obowiązującego w Polsce, bez konieczności ich inkorporacji. Z Oświadczenia Rządowego z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie mocy obowiązującej Traktatu dotyczącego przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, podpisanego w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r. wynika, że Traktat o przystąpieniu do Unii został ratyfikowany przez Prezydenta RP w dniu 23 lipca 2003 r. i wszedł w życie w dniu 1 maja 2004 r. Z art. 53 Traktatu Ateńskiego wynika., że Polska jest adresatem Dyrektyw Rady, wydanych jeszcze przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, a co ma znaczenie w tej sprawie - I Dyrektywy i VI Dyrektywy. Z uwagi na powyższe, rozstrzygnięcie skargi wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu przez Alicję Sosnowską wymaga dokonania oceny, czy zastosowany przez podatkowy organ odwoławczy przepis ustawy z dnia 11 maja 2004 r. o podatku od towarów i usług art. 97 ust. 5 i 7 , jest zgodny z regulacjami zawartymi w wyżej wskazanych Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską oraz Dyrektywach Rady. Ocena ta należy do sądu krajowego, jednak dla jej dokonania konieczne jest wyjaśnienie powziętych przez Sąd wątpliwości, co do wykładni wskazanych w pytaniu prejudycjalnym przepisów unijnych.

15. Zasadnicze znaczenie w niniejszej sprawie mają podstawowe cechy wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej, jakim jest również polski podatek od towarów i usług, które zostały określone głównie w ramach art. 2 I DYREKTYWY. Zgodnie z tym przepisem zasada wspólnego systemu podatku od wartości dodanej polega na stosowaniu do towarów lub usług powszechnego podatku obciążającego konsumpcję, proporcjonalnego do oceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem naliczania podatku. Podatek od wartości dodanej jest naliczany przy każdej transakcji i stosuje się go aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie. Obliczany jest od ceny towarów i usług według stawki właściwej dla tych towarów lub usług, po odliczeniu podatku od wartości dodanej poniesionego przy nabyciu różnych elementów kosztowych. Z przepisu tego wywieść można cztery fundamentalne cechy podatku od wartości dodanej: powszechność opodatkowania, wielofazowość, potrącalność oraz neutralność dla podatników. Szczegółowe wspólne rozwiązania dotyczące realizacji zasady neutralności podatku od wartości dodanej zostały wprowadzone w VI Dyrektywie. W preambule VI Dyrektywy jako jeden z celów tego aktu prawnego wskazano zapewnienie, by wspólny system podatków obrotowych nie wprowadził nierównego traktowania w zależności od pochodzenia towarów i usług, tak aby ostatecznie możliwe było stworzenie wspólnego rynku umożliwiającego

równą konkurencję i będącego rzeczywistym rynkiem wewnętrznym. Jednocześnie zastrzeżono, iż państwa członkowskie powinny mieć możliwość w określonych granicach pod pewnymi warunkami, wprowadzenia lub kontynuowania stosowania środków specjalnych stanowiących derogacje od przepisów VI DYREKTYWY w celu uproszczenia nakładania podatku lub zapobieżenia oszustwom bądź unikania opodatkowania.
System odliczeń podatku wynikający z art. od 17 do 20 VI DYREKTYWY ma na celu urzeczywistnienie zasady neutralności podatku od wartości dodanej poprzez "zdjęcie" z podatnika ciężaru związanego z ekonomicznym kosztem podatku, jaki podatnik musi zapłacić w toku prowadzonej działalności gospodarczej. W art. 17 wprowadzono uregulowanie, iż prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do podatku podlegającego odliczeniu. Natomiast na podstawie art. 18 ust. 4 VI 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 nich warunki, państwa członkowskie mogą odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeśli wysokość nadpłaty jest nieznaczna. Art. 18 ust. 4 uszczegóławia zatem zasady realizacji uprawnienia wynikającego z art. 17.

16. Natomiast na mocy art. 27 ust 1 zd. 1 VI DYREKTYWY, działając jednomyślnie na podstawie propozycji Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia środków specjalnych, stanowiących wyjątek od przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury naliczania podatku lub zapobieżenia pewnym rodzajom uchylania się lub unikania opodatkowania.

17. Wątpliwość Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu wywołuje ustalenie przez ustawodawcę polskiego w art. 97 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług jako zasady terminu 180 dni na zwrot różnicy podatku naliczonego nad należnym podatnikom VAT UE w okresie pierwszych dwunastu miesięcy od daty rejestracji dla potrzeb podatku VAT UE. Wątpliwość ta wynika z porównania przyjętego w polskim podatku obrotowym okresu rozliczeniowego - jednego miesiąca i czasu oczekiwania przez "nowych podatników" na zwrot nadpłaty, tj. 6 miesięcy - na tle rozważań rzecznika generalnego sformułowanych w opinii przedstawionej w połączonych sprawach C-286/94, C- 340/95, C-401/95, C-47/96 pomiędzy Garage Molenheide BVBA i innymi a Państwem Belgijskim (Zb. Orz. z 1997 r. strona 1-7281; www.curia.europa.eu). Stwierdził on, iż art. 18 ust. 4 VI DYREKTYWY pozwala zasadniczo państwom członkowskim na zastosowanie jednej z dwóch możliwości albo mogą one dokonać zwrotu natychmia-

stowego albo odroczyć jego dokonanie na następny okres rozliczeniowy, przy czym prawo przyznane podatnikowi na podstawie art. 18 (4) VI DYREKTYWY zabrania państwom członkowskim odroczyć dokonanie zwrotu na więcej niż jeden okres rozliczeniowy, a z pewnością na czas nieoznaczony. Wynika z tego, iż podatnik może ponosić koszt finansowania nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym co najwyżej jeden okres rozliczeniowy. Tymczasem podatnik VAT UE podlegający polskiej ustawie o podatku od towarów i usług w ciągu pierwszych 12 miesięcy od rejestracji podlega 180-dniowemu terminowi zwrotu różnicy, który może ulec wydłużeniu. W świetle tak ukształtowanych przepisów prawa krajowego rodzi się pytanie, czy realizując uprawnienie przyznane państwu członkowskiemu w art. 18 ust 4 VI DYREKTYWY Rzeczpospolita Polska nie przekroczyła zakresu tego uprawnienia doprowadzając do naruszenia zdefiniowanej przepisami prawa wspólnotowego zasady neutralności podatku obrotowego oraz proporcjonalności przyjętych środków do założonych celów.

Zasada neutralności podatku od wartości dodanej polega na realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego poprzez nie ponoszenie przez podatnika faktycznego ciężaru tego podatku. W konsekwencji podatek od wartości dodanej nie powinien obciążać podatników uczestniczących w obrocie towarami i usługami, którzy nie są ich ostatecznymi odbiorcami. Ciężar tego podatku winien spoczywać na ostatecznym beneficjencie towaru lub usługi. Realizacja zasady neutralności następuje poprzez stworzenie takich rozwiązań legislacyjnych, w których podatek naliczony przez podatnika w cenie nabytych towarów lub usług dla celów jego działalności opodatkowanej tym podatkiem może zostać odliczony, nie stanowiąc dla niego obciążenia kosztowego. Zgodnie ze stanowiskiem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości "system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podmiotu gospodarczego od obciążeń z tytułu podatku VAT przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w trakcie prowadzonej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób, iż wszelka działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu lub rezultatu, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny pod warunkiem, że działalność ta podlega temu podatkowi." (orzeczenie z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen - Zb. Orz. z 1985 r. s. 655; www.curia.europa.eu, orzeczenie z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal NV Zb. Orz. z 1998 r., s. 1-1; www.curia.europa.eu, orzeczenie z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National pic - Zb. Orz. z 2001 r. s. 1-1361; www.curia.europa.eu). Z istoty zasady neutralności wynika, iż jego realizacja winna być natychmiastowa.

W ramach wyżej wskazanej cechy neutralności podatku obrotowego mieści się oprócz prawa do odliczenia podatku należnego, również prawo do zwrotu nadpłaty w tym podatku albo jej przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

Jakiekolwiek ograniczenia tej zasady muszą być przewidziane wprost przepisem prawa wspólnotowego.

Wątpliwa - zdaniem Sądu - jest również prawidłowa realizacja przez polskiego prawodawcę wyżej wskazanej zasady rządzącej podatkiem od wartości dodanej polegająca na wprowadzeniu przepisem art. 97 ust. 7 wymogu złożenia w urzędzie skarbowym kaucji gwarancyjnej, zabezpieczenia majątkowego lub gwarancji bankowej na kwotę 250.000 zł. Kwota ta odpowiada ok. 62.000 EUR, natomiast w przeliczeniu na średni dochód w gospodarce w kwocie 2.537,21 zł wynosi 10-krotność tego wynagrodzenia. Złożenie powyższej kaucji pozwala wprawdzie na otrzymanie zwrotu nadpłaty w terminie 60 dni, ale powoduje zatrzymanie kwoty 250.000 zł na okres dwunastu miesięcy, co w stanie faktycznym sprawy stanowi ponad 4-krotność wykazanej w deklaracji VAT-7 nadpłaty do zwrotu na rachunek bankowy skarżącej. Zastosowanie art. 97 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług pozwala co prawda na pełniejsze zrealizowanie zasady neutralności przy odliczeniu podatku naliczonego, wynikającego z faktur, nie mniej jednak powoduje obarczenie podmiotów dopiero rozpoczynających działalność, a zatem nie prowadzących z reguły działalności na szeroką skalę, ciężarem finansowym daleko bardziej dolegliwym niż konieczność oczekiwania na zwrot nadpłaty przez okres 180 dni. W niniejszej sprawie skorzystanie przez stronę z możliwości, jaką daje uregulowanie art. 97 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, w rzeczywistości zniweczyłoby efekt szybszego zwrotu nadpłaty.

18. Przyjmując również za podstawowe założenie wspólnotowego uregulowania podatku obrotowego prawo państwa członkowskiego do wprowadzania lub kontynuowania, w określonych granicach i pod pewnymi warunkami, stosowania środków specjalnych stanowiących derogacje od przepisów VI DYREKTYWY w celu zapobieżenia oszustwom bądź unikania opodatkowania, a zatem ochrony interesów Skarbu Państwa wątpliwość Sądu budzi, czy przyjęte przez polskiego ustawodawcę środki w postaci wydłużonego terminu zwrotu nadpłaty oraz wymogu uiszczenia kaucji dla zastosowania zasadniczego, 60-dniowego terminu zwrotu nadpłaty jest adekwatne dla realizacji założonego celu. Wszelkie szczegółowe rozwiązania prawodawcze funkcjonujące w ramach Unii Europejskiej winny być odczytywane poprzez pryzmat celów i zasad określonych w traktatach ustanawiających wspólne struktury. I tak zgodnie z art. 5 ust. 3 Traktatu

ustanawiającego Wspólnotę Gospodarczą żadne działanie wspólnoty nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów określonych niniejszym Traktatem. Choć adresatem przywołanego unormowania traktatowego jest wyraźnie Wspólnota Europejska, to jednak wyrażona w tym przepisie zasada proporcjonalności, na skutek orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wyznacza obecnie dopuszczalne granice działań podejmowanych na podstawie prawa wspólnotowego również przez państwa członkowskie (np. orzeczenie z dnia 19 września 2000 r. w połączonych sprawach C-177/99 i 181/99 Ampafrance SA v. Directuer des Services Fiscaux de Maine-et-Loire oraz Sanofi Synthelabo v. Directuer de Services Fiscaux du Val-de Marne - Zb. Orz. z 2000, s. 1-7013; www.curia.europa.eu). Brak proporcjonalności przyjętych w krajowym porządku prawnym rozwiązań wydaje się przejawiać na dwóch płaszczyznach: intensywności tych środków oraz kręgu podmiotów objętych ich stosowaniem. Termin 180 dni, na jaki *de facto* zawiesza się realizację prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego, stanowi sześciokrotność okresu rozliczeniowego podatku od towarów i usług (miesiąc - art. 99 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług) oraz podstawowego terminu załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym, trzykrotność podstawowego terminu załatwienia sprawy szczególnie skomplikowanej (art. 139 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity w Dz. U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.) w konsekwencji łatwo może być uznany za nieracjonalny. Natomiast kwota, zabezpieczającej interes budżetu państwa, stanowi ok. 62.000 EUR, w przeliczeniu na średni dochód w gospodarce 2.537,21 zł wynosi 10-krotność tej tego wynagrodzenia natomiast ponad 4-krotność kwoty nadpłaty do zwrotu na rachunek bankowy skarżącej. W sytuacji podmiotu gospodarczego dopiero rozwijającego swoją działalność, co - jak dowodzi praktyka - wiąże się z istotnymi wydatkami inwestycyjnymi, zarówno konieczność oczekiwania przez co najmniej 180 dni na otrzymanie kwoty różnicy podatku naliczonego i należnego lub pozbawienie się możności dysponowania kwotą 250.000 zł może znacząco zaważyć na wyniku finansowym podatnika.

19. Jednocześnie zaliczenie wszystkich podatników VAT EU w czasie pierwszych 12 miesięcy od daty rejestracji do grupy podmiotów, których funkcjonowanie w ramach systemu podatkowego stwarza zagrożenie dla interesu Skarbu Państwa, wydaje się rozwiązaniem nacechowanym zbyt daleko idącym automatyzmem. Obowiązujące w tym zakresie polskie przepisy prawa nie uwzględniają bowiem przesłanek, których zaistnienie pozwalałoby na obiektywne stwierdzenie, iż ich działanie może zmierzać do wyrządzenia szkody Skarbowi Państwa. Taka konstatacja usprawiedliwiałaby penalizowanie i

gorsze traktowanie "nieuczciwych" podatników w stosunku nie tylko do podmiotów wykonujących czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług przez czas dłuższy niż 12 miesięcy od daty rejestracji na potrzeby tego podatku, ale i podmiotów należycie rozliczających podatek od towarów i usług w trakcie pierwszego roku funkcjonowania.

20. Wątpliwość Sądu wywołuje również zakwalifikowanie kaucji, we wszystkich jej formach, oraz wydłużonego, 180-dniowego terminu zwrotu nadpłaty do środków specjalnych, o których mowa w art. 27 ust.1 VI Dyrektywy. Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. O podatku od towarów i usług (strony sejmowe www.sejm.gov.pl druk nr 1874) powodem przyjęcia rozważanego rozwiązania było zabezpieczenie interesu Budżetu państwa dla „nowych" podatników (rozpoczynających wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług lub wykonujących te czynności w okresie krótszym niż 12 miesięcy). Tak określony cel zdaje się odpowiadać warunkowi, jaki dopuszczalnym środkom specjalnym postawił w zakresie ich przeznaczenia prawodawca wspólnotowy. W ocenie Sądu odpowiedź na pytanie 1. będzie miała wpływ obok rozstrzygnięcia co do tożsamości celów środków wprowadzonych do polskiego systemu podatkowego art. 97 ust. 5 i 7 ustawy o podatku od towarów i usług oraz środków specjalnych, o których mowa w art. 27 ust. 1 VI Dyrektywy na wyjaśnienie wątpliwości, której dotyczy pytanie 2. Przyjęcie bowiem, iż rozwiązania z art. 97 ust. 5 i 7 ustawy o podatku od towarów i usług mają charakter derogacji od zasad ustalonych w VI DYREKTYWIE, a mają na celu zapobieganie pewnym rodzajom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania spowoduje, iż będzie można je zaliczyć do środków specjalnych z art. 27 ust. 1 VI DYREKTYWIE.

21. Uznając, że rozstrzygnięcie przedmiotowej sprawy zależy od odpowiedzi przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich na zadane pytanie prejudycjalne, Sąd, na podstawie art. 125 § 1 pkt 1) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), orzekł o zawieszeniu postępowania.