

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MACIEJA SZPUNARA

przedstawiona w dniu 14 grudnia 2023 r.(1)

Sprawa C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 170 – Zwrot podatku podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu – Dyrektywa 2008/9/WE – Artykuł 20 – Podanie dodatkowych informacji sformułowane przez państwo członkowskie zwrotu – Umożnienie postępowania z powodu braku przekazania dodatkowych informacji w terminie – Artykuł 23 – Odmowa uwzględnienia informacji przekazanych po raz pierwszy w postępowaniu odwończym

Wprowadzenie

1. We wspólnym systemie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) prawo do odliczenia podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu odgrywa kluczową rolę, pozwala bowiem podatnikowi uniknąć ciążącego opodatkowania tym podatkiem, który ponoszony jest dopiero przez konsumentów. Jednakże z powodu terytorialnego charakteru podatku VAT ograniczonego do terytorium poszczególnych państw członkowskich prawo do odliczenia nie powstaje, w sytuacji gdy podatnik niemający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w danym państwie członkowskim nabywa w tym państwie członkowskim towary lub usługi, które wykorzystuje do celów swojej działalności opodatkowanej prowadzonej w innym państwie członkowskim albo do celów działalności opodatkowanej, która nie wiąże się jednak z obowiązkiem zapłaty przez tego podatnika podatku, na przykład w związku z mechanizmem tzw. „odwrotnego obciążenia”. W takim wypadku bowiem brak jest podatku należnego na terytorium danego państwa członkowskiego, od którego można by odliczyć podatek zapłacony od towarów lub usług nabywanych przez podatnika na terytorium tego państwa członkowskiego.

2. W miejsce prawa do odliczenia prawo Unii przewiduje w takiej sytuacji prawo do zwrotu

zapłaconego podatku VAT. Ustawodawstwo Unii reguluje do tego szczegółowo nie tylko materialne aspekty owego prawa do zwrotu, ale także związane z nim kwestie proceduralne, w tym dotyczące terminów obowiązujących w postępowaniu w sprawie wniosku o zwrot.

3. Trybunał miał już kilkakrotnie okazję dokonać wykładni tych przepisów(2). Jak jednak pokazuje niniejsza sprawa, z orzecznictwa tego można wyciągać rozbieżne wnioski co do charakteru prawnego owych terminów i skutków ich niedochowania. Trybunał będzie więc miał sposobność uściślić wykładnię wspomnianych przepisów i rozstrzygnąć powstające wątpliwości.

Ramy prawne

Prawo Unii

4. Artykuł 170 lit. b) i art. 171 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(3), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r.(4) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”), stanowi:

„Artykuł 170

Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu [...] art. 3 dyrektywy 2008/9/WE[(5)] oraz art. 171 niniejszej dyrektywy, nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów następujących transakcji:

[...]

b) transakcji, z tytułu których podatek jest płatny wyodrębnienie przez nabywcę lub usługobiorcę zgodnie z art. 194–197 i art. 199.

Artykuł 171

1. Zwrot VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, lecz którzy mają siedzibę w innym państwie członkowskim, dokonywany jest zgodnie z procedurą określoną w dyrektywie 2008/9/WE.

[...]”.

5. Artykuły 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21, 23 dyrektywy 2008/9 stanowi w szczególności:

„Artykuł 3

Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do wszystkich podatników niemających siedziby w państwie członkowskim zwrotu, którzy spełniają następujące warunki:

a) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie miał na terytorium państwa członkowskiego zwrotu siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z których dokonywano transakcji gospodarczych, albo, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie miał tam stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu;

b) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie dostarczał towarów ani nie świadczył usług uważanych za dostarczane lub świadczone w państwie członkowskim zwrotu, z wyjątkiem następujących transakcji:

[...]

(ii) dostawy towarów i usług na rzecz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199 dyrektywy 2006/112/WE.

[...]

Artykuł 5

Każde państwo członkowskie zwraca wszystkim podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu wszelki VAT naliczony w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług na ich rzecz przez innych podatników w tym państwie członkowskim lub w odniesieniu do importu towarów do tego państwa członkowskiego, o ile takie towary i usługi są używane w celu dokonania następujących transakcji:

[...]

b) transakcji na rzecz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199 dyrektywy 2006/112/WE, na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu.

[...]

Artykuł 7

W celu otrzymania zwrotu VAT w państwie członkowskim zwrotu podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu kieruje do tego państwa członkowskiego elektroniczny wniosek o zwrot i przedkłada go państwu członkowskiemu, w którym ma siedzibę, za pośrednictwem portalu elektronicznego utworzonego przez to państwo członkowskie.

[...]

Artykuł 15

1. Wniosek o zwrot przedkłada się państwu członkowskiemu siedziby do 30 września roku kalendarzowego następującego po okresie zwrotu. Wniosek uznaje się za złożony dopiero wtedy, gdy wnioskodawca przedstawi wszystkie informacje wymagane na mocy art. 8, 9 i 11.

[...]

Artykuł 19

[...]

2. Państwo członkowskie zwrotu powiadamia wnioskodawcę o decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot w terminie czterech miesięcy od jego otrzymania przez to państwo członkowskie.

Artykuł 20

1. Gdy państwo członkowskie zwrotu uważa, że nie posiada wszystkich stosownych informacji, na podstawie których można podjąć decyzję dotyczącą całości lub części wniosku o zwrot, może ono zażądać, drogą elektroniczną, dodatkowych informacji, w szczególności od wnioskodawcy lub właściwych organów państwa członkowskiego siedziby, w terminie czterech miesięcy, o którym mowa w art. 19 ust. 2. W przypadku gdy dodatkowe informacje są wymagane

od osoby innej niż wnioskodawca lub właściwy organ państwa członkowskiego, wniosek należy złożyć drogą elektroniczną wyłącznie wtedy, gdy odbiorca wniosku z takim żądaniem ma dostęp do takich środków.

Gdy zachodzi taka konieczność, państwo członkowskie zwrotu może zażądać dostarczenia dalszych dodatkowych informacji.

Informacje żądane zgodnie z niniejszym ustępem mogą obejmować przedstawienie oryginału lub kopii stosownej faktury lub dokumentu importowego, w przypadkach gdy państwo członkowskie zwrotu ma uzasadnione wątpliwości co do ważności lub rzetelności konkretnego wniosku [...].

2. Państwo członkowskie zwrotu musi otrzymać informacje żądane na mocy ust. 1 w terminie jednego miesiąca od daty otrzymania takiego żądania przez osobę, do której skierowane jest żądanie.

Artykuł 21

W przypadku gdy państwo członkowskie zwrotu żąda dodatkowych informacji, powiadamia ono wnioskodawcę o decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot w terminie dwóch miesięcy od otrzymania żądanych informacji lub, jeżeli jego żądanie przekazania informacji dodatkowych pozostało bez odpowiedzi, w terminie dwóch miesięcy od upływu terminu, o którym mowa w art. 20 ust. 2. Niemniej jednak termin, w którym należy podjąć decyzję dotyczącą całości lub części wniosku o zwrot, zawsze wynosi co najmniej sześć miesięcy od daty otrzymania wniosku przez państwo członkowskie zwrotu.

W przypadku gdy państwo członkowskie zwrotu żąda dalszych dodatkowych informacji, przekazuje ono wnioskodawcy decyzję dotyczącą całości lub części wniosku o zwrot w terminie ośmiu miesięcy od otrzymania wniosku przez to państwo członkowskie.

[...]

Artykuł 23

1. W przypadku gdy wniosek o zwrot zostanie odrzucony w całości lub części, państwo członkowskie zwrotu przedstawia wnioskodawcy, wraz z decyzją, przyczyny odrzucenia wniosku.

2. Odwołania od decyzji o odrzuceniu wniosku o zwrot wnioskodawca może składać do właściwych organów państwa członkowskiego zwrotu z zastrzeżeniem tych samych warunków dotyczących formy i terminów, jakie określono dla odwołań w przypadku wniosków o zwrot składanych przez osoby mające siedzibę w tym państwie członkowskim.

Jeżeli, na mocy przepisów państwa członkowskiego zwrotu, niepodjęcie decyzji dotyczącej wniosku o zwrot w terminie określonym w niniejszej dyrektywie nie jest uważane za przyjęcie ani za odrzucenie wniosku, wnioskodawca ma do dyspozycji wszelkie procedury administracyjne lub sądowe, którymi dysponują podatnicy mający siedzibę w tym państwie członkowskim. Jeżeli żadna z takich procedur nie jest dostępna, niepodjęcie decyzji dotyczącej wniosku o zwrot w tych terminach oznacza, że wniosek uznaje się za odrzucony”.

Prawo węgierskie

6. Przepisy art. 19–21 dyrektywy 2008/9 zostały transponowane do prawa węgierskiego w §§ 251/C, 251/E, 251/F i 251/G az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku VAT)(6).

7. Zgodnie z § 49 ust. 1 lit. b) az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (ustawy nr CLI z 2017 r. o administracji podatkowej, zwanej dalej „ustawą o administracji podatkowej”)(7) postępowanie podatkowe umarza się, jeżeli wnioskodawca nie złoży oświadczenia lub nie dokona korekty na żądanie organu podatkowego, w związku z czym wniosek nie może zostać rozpatrzony.

8. Paragraf 124 ustawy o administracji podatkowej ustanawia prawo do odwołania od decyzji podatkowych. Zgodnie z ust. 3 tego paragrafu w odwołaniu nie jest możliwe powoływanie się na okoliczności lub dowody, o których odwołujący wiedział, lecz których nie przedstawił przed organem pierwszej instancji, mimo że został do tego wezwany.

9. W myśl § 78 ust. 4 a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (ustawy nr I z 2017 r. o postępowaniu sądowoadministracyjnym)(8) strona może powołać się przed sądem na okoliczności, która nie była rozpatrywana we wcześniejszym postępowaniu, zarówno z tego względu, że organ odmówił wzięcia jej pod uwagę, jak również z tego względu, że strona nie ze swojej winy o tej okoliczności nie wiedziała lub się na nią nie powołała.

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne

10. Spółka Slovenské Energetické Strojárne A.S. (zwana dalej „spółką SES”), z siedzibą na Słowacji, prowadzi działalność w sektorze budowy maszyn dla energetyki. W 2020 r. spółka ta świadczyła usługi montażowe i instalacyjne w elektrowni w Újpest (Węgry). Do celów świadczenia tych usług nabyła ona na Węgrzech szereg towarów i korzystała z szeregu usług.

11. W dniu 18 lutego 2021 r. spółka SES zwróciła się do Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (dyrekcji ds. podatków i cła od duży podatków krajowej administracji celno-podatkowej, Węgry; zwanej dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”) z wnioskiem o zwrot podatku VAT w wysokości 37 013 654 HUF (ok. 97 400 EUR) zapłaconego od towarów i usług, jakie nabyła na Węgrzech w roku 2020.

12. W dniu 22 lutego 2021 organ podatkowy pierwszej instancji zażądał od spółki SES przedstawienia w terminie miesiąca szeregu dokumentów związanych z jej wnioskiem o zwrot podatku VAT. Spółka SES, jakkolwiek otrzymała powyższe żądanie drogą elektroniczną, nie odpowiedziała na nie(9).

13. Wobec powyższego decyzją z dnia 6 maja 2021 r. organ podatkowy pierwszej instancji umorzył postępowanie w sprawie wniosku spółki SES o zwrot podatku VAT na podstawie § 49 ust. 1 lit. b) ustawy o administracji podatkowej.

14. W dniu 9 czerwca 2021 r. spółka SES wniosła odwołanie od tej decyzji do Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcji ds. odwołań krajowej administracji celno-podatkowej, Węgry; zwanej dalej „organem podatkowym drugiej instancji”), przekazując jednocześnie wszystkie dane przez organ podatkowy pierwszej instancji dokumenty.

15. Decyzją z dnia 20 lipca 2021 r. organ podatkowy drugiej instancji utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Organ ten wskazał w szczególności, że przepisy o administracji podatkowej nie pozwalają powoływać się w postępowaniu odwoławczym na nowe dowody, o których wnoszący odwołanie wiedział przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, ale których nie przedstawił, mimo że został do tego wezwany przez organ podatkowy.

16. Spółka SES wniosła skargę na powyższą decyzję do Fővárosi Törvényszék (sądu dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry), sądu odwoławczego w niniejszej sprawie. Spółka ta

kwestionuje zastosowanie § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej w postępowaniu o zwrot podatku VAT zgodnie z dyrektywą 2008/9, jako że ogranicza on jej zdaniem prawo do odwołania przewidziane w art. 23 ust. 2 tej dyrektywy. Ponadto uważa ona, że termin miesiąca, o którym mowa w art. 20 ust. 2 wspomnianej dyrektywy, nie ma charakteru zawitego. Natomiast zdaniem organu podatkowego drugiej instancji § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej znajduje zastosowanie w postępowaniu o zwrot podatku VAT. Nie pozbawia to jednak podatnika znajdującemu się w sytuacji takiej jak spółka SES prawa do zwrotu, jako że podatnik ten może wystąpić z wnioskiem o przywrócenie terminu.

17. W tych okolicznościach Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 23 ust. 2 dyrektywy [2008/9] należy interpretować w ten sposób, że przepis krajowy – w szczególności § 124 ust. 3 [ustawy o administracji podatkowej] – który dla celów oceny wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej na podstawie dyrektywy [2006/112] nie zezwala na etapie postępowania odwoławczego na przedstawienie nowych okoliczności faktycznych ani na powołanie nowych dowodów, o których wnioskodawca wiedział przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, ale których nie przedstawił pomimo wezwania organu podatkowego lub tego nie powołał, powodując w ten sposób ograniczenie materialne wykraczające poza wymogi formalne i wymogi w zakresie terminów określone w dyrektywie [2008/9], jest zgodny z wymogami dyrektywy 2008/9 dotyczącymi odwołań?

2) Czy odpowiedź twierdząca na pytanie pierwsze oznacza, że termin miesiąca określony w art. 20 ust. 2 dyrektywy [2008/9] należy uznać za zawity? Czy jest to zgodne z zasadą prawa do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu wynikającej z art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej [(zwanej dalej »kartą«)], a także z art. 167, 169, 170 i 171 ust. 1 dyrektywy [2006/112] i podstawowymi zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności wypracowanymi przez [Trybunał]?

3) Czy art. 23 ust. 1 dyrektywy [2008/9] dotyczący odrzucenia w całości lub w części wniosku o zwrot należy interpretować w ten sposób, że jest z nim zgodny przepis krajowy – w szczególności § 49 ust. 1 lit. b) ustawy o administracji podatkowej – na mocy którego organ podatkowy umarza postępowanie, w przypadku gdy składający wniosek podatnik nie spełnia zobowiązania organu ani wbrew obowiązkowi nie usuwa braków, a wobec tego nie ma możliwości dokonania oceny wniosku bez kontynuowania prowadzenia postępowania z urzędu?”.

18. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 6 grudnia 2022 r. Uwagi na piśmie przedstawili: spółka SES, Węgry, Rada Unii Europejskiej(10) oraz Komisja Europejska. Trybunał zdecydował rozpatrzyć sprawę z pominięciem rozprawy.

Analiza

19. Sąd odsyłający w niniejszej sprawie występuje do Trybunału z trzema pytaniami prejudycjalnymi, z których podstawowe znaczenie z punktu widzenia rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym ma pytanie pierwsze. Zaczynamy jednak analizę od drugiego pytania prejudycjalnego, jako że odpowiedź na to pytanie może na zaskądźcy wywieść z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału, a będzie ona miała wpływ na analizę pierwszego pytania.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

20. Drugie pytanie prejudycjalne dotyczy dwóch odrębnych kwestii. Pierwszą z nich jest

charakter prawny terminu miesiąca na odpowiedź na wezwanie organu rozpatrującego wniosek o zwrot podatku VAT do przedstawienia dodatkowych informacji przewidziany w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9. Konkretnie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy termin ten można uznać za termin zawity, to jest czy jego niedotrzymanie może skutkować utratą przez podatnika możliwości powożenia się na dodatkowe informacje na dalszych etapach postępowania w sprawie wniosku o zwrot. Druga kwestia dotyczy tego, czy taki zawity charakter owego terminu byłby zgodny z art. 47 karty i z szeregiem zasad i przepisów prawa Unii dotyczących podatku VAT. Sąd odsyłający stawia drugie pytanie prejudycjalne na wypadek odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie, jednakże odpowiedzi na nie można udzielić na podstawie dotychczasowego orzecznictwa Trybunału, bez uprzedniego rozpatrzenia pierwszego pytania.

Wyrok Sea Chefs Cruise Services

21. Charakter prawny terminu przewidzianego w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 został bowiem określony przez Trybunał w wyroku *Sea Chefs Cruise Services*. W wyroku tym Trybunał wprost orzekł, że wspomniany termin nie jest terminem zawitym i że niedotrzymanie go nie pozbawia podatnika możliwości uzupełnienia wniosku o zwrot podatku na etapie postępowania sądowego(11).

22. Trybunał oparł to rozstrzygnięcie na wykładni literalnej i systemowej dyrektywy 2008/9(12). Ponadto Trybunał zauważył, że zadanie dostarczenia dodatkowych informacji na podstawie art. 20 ust. 1 dyrektywy 2008/9 może zostać skierowane nie tylko do podatnika wnioskującego o zwrot podatku, ale także do państwa członkowskiego jego siedziby lub do osób trzecich. W takiej sytuacji ewentualne opóźnienie po stronie tych podmiotów, na które podatek nie ma wpływu, nie może skutkować pozbawieniem go prawa do zwrotu(13).

23. Trybunał stwierdził wreszcie, że ponieważ zgodnie z art. 23 ust. 2 dyrektywy 2008/9 podatek ma prawo wnieść środek odwoławczy od decyzji o odmowie zwrotu podatku, a termin określony w jej art. 20 ust. 2 nie jest terminem zawitym, w postępowaniu odwoławczym od takiej decyzji podatek ma prawo powołać się na dodatkowe informacje na poparcie swojego prawa do zwrotu(14). Należy przez to rozumieć, że podatek może powołać się między innymi na informacje lub dokumenty, których dostarczenia żąda od niego organ rozpatrujący wniosek o zwrot, a których nie podatek nie dostarczy w terminie określonym w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9.

24. Prawdą jest, że w wyroku *Sea Chefs Cruise Services* Trybunał odniósł się konkretnie do możliwości powożenia się przez podatnika na dodatkowe informacje w postępowaniu przed sądem krajowym. Wynika o to jednak ze szczególnej konfiguracji sporu głównego w sprawie zakończonej tym wyrokiem i z brzmienia pytania prejudycjalnego. Trybunał wyraził jednak powołanie się na prawo podatnika do odwołania od decyzji w sprawie zwrotu podatku przewidzianego w art. 23 ust. 2 dyrektywy 2008/9(15). Przepis ten mówi zaś generalnie o „odwołaniach do właściwych organów państwa członkowskiego”, co może obejmować zarówno organy sądowe, jak administracyjne. Potwierdza to w szczególności akapit drugi tego ustępu, zgodnie z którym podatek powinien mieć dostęp do „wszelkich procedur administracyjnych i sądowych” w państwie członkowskim zwrotu. Wobec powyższego wnioski płynące z wyroku *Sea Chefs Cruise Services* mogą mieć zastosowanie nie tylko do postępowania sądowych, ale także – jak w niniejszej sprawie – do odwołań administracyjnych od decyzji dotyczących zwrotu podatku VAT, jeżeli taki tryb odwoławczy jest przewidziany w prawie krajowym państwa członkowskiego zwrotu.

25. Na pierwsze, czy?? drugiego pytania prejudycjalnego nale?y wi?c odpowiedzie? w ten sposób, zgodnie z wyrokiem *Sea Chefs Cruise Services*, ?e termin miesi?ca przewidziany w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 nie mo?e zosta? uznany za termin zawity.

Brak wp?ywu wyroku GE Auto Service Leasing

26. Rozstrzygni?cia tego nie podwa?aj? wnioski p?yn?ce z wyroku *GE Auto Service Leasing*. W wyroku tym Trybuna? orzek?, ?e przepisy prawa Unii nie stoj? na przeszkodzie odmowie zwrotu podatku VAT podatnikowi, który nie przedstawi? w?a?ciwemu organowi podatkowemu w wyznaczonym terminie wszystkich wymaganych dokumentów i informacji w celu udowodnienia swego prawa do zwrotu, nawet je?eli podatnik ten przedstawi? z w?a?nej inicjatywy wszystkie te dokumenty i informacje w ramach post?powania odwo?awczego lub post?powania s?dowego w przedmiocie decyzji o odmowie zwrotu(16). Jednak?e szczególne okoliczno?ci sprawy zako?czonej tym wyrokiem powoduj?, ?e nie mo?e on moim zdaniem znale?? zastosowania w niniejszej sprawie.

27. Po pierwsze, wyrok *GE Auto Service Leasing* nie dotyczy? wyk?adni przepisów dyrektywy 2008/9, lecz przepisów poprzedzaj?cej j? dyrektywy 79/1072/EWG(17). Dyrektywa ta by?a znacznie mniej szczegó?owa ni? dyrektywa 2008/9. W szczególno?ci okre?la?a ona tylko jeden termin proceduralny dla podatników, a mianowicie termin na z?o?enie wniosku o zwrot podatku(18). Nie regulowa?a ona w ogóle kwestii ??dania przez organ podatkowy dodatkowych informacji od podatnika, pozostawiaj?c t? kwesti? w ca?o?ci prawu krajowemu. To za? oznacza, ?e z punktu widzenia prawa Unii pa?stwa cz?onkowskie by?y tu ograniczone jedynie zasadami równowa?no?ci i skuteczno?ci.

28. Po drugie, ??danie organu podatkowego w sprawie zako?czonej wyrokiem *GE Auto Service Leasing* dotyczy?o dostarczenia przez podatnika dokumentów, których za??czenie do wniosku o zwrot wymaga?a w art. 3 sama dyrektywa 79/1072, a mianowicie faktur, których dotyczy? wnioski oraz za?wiadczenia o zarejestrowaniu w charakterze podatnika podatku VAT w pa?stwie cz?onkowskim siedziby. Zgodnie z przepisami wspomnianej dyrektywy za??czenie tych dokumentów do wniosku stanowi?o warunek skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia(19). Brak tych dokumentów uniemo?liwia? zatem ustalenie istnienia tego prawa.

29. Natomiast ??danie dostarczenia dodatkowych informacji na podstawie art. 20 ust. 1 dyrektywy 2008/9 mo?e dotyczy?, jak na to wskazuje cho?by u?ycie s?owa „dodatkowych”, informacji lub dokumentów, których za??czenie do wniosku o zwrot nie jest wymagane na podstawie art. 8–10 tej dyrektywy, a których brak mo?e, ale nie musi skutkowa? odmow? zwrotu(20).

30. Po trzecie, w sentencji wyroku *GE Auto Service Leasing* Trybuna? zawar? zastrze?enie, ?e ustalona tam wyk?adnia przepisów dyrektywy 79/1072 znajduje zastosowanie pod warunkiem poszanowania zasad równowa?no?ci i skuteczno?ci. Trybuna? stwierdzi? wprawdzie, ?e nie wydaje si?, by w post?powaniu g?ównym w sprawie zako?czonej tym wyrokiem dochodzenie przez podatnika prawa do zwrotu podatku VAT by?o nadmiernie utrudnione lub niemo?liwe, pozostawi? jednak t? kwesti? do oceny s?dowi krajowemu. Wskazuje to moim zdaniem, ?e rozstrzygni?cie przyj?te przez Trybuna? w omawianym wyroku by?o silnie uzale?nione od szczególnych okoliczno?ci sprawy g?ównej i nie musi znajdowa? zastosowania w sprawach ró?ni?cych si? od niej w istotnym stopniu.

31. Po czwarte wreszcie, okoliczno??, ?e w wyroku *GE Auto Service Leasing* Trybuna? nie odniós? si? w ?aden sposób do wyroku *Sea Chefs Cruise Services*, og?oszonego ponad dwa lata wcze?niej, wskazuje moim zdaniem, i? Trybuna? uzna? te dwie sprawy za ca?kowicie odmienne,

w związku z czym wyrok GE Auto Service Leasing w niczym nie podważa wniosków płynących z wyroku Sea Chefs Cruise Services.

Kwestia zgodności art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 z art. 47 karty

32. Kwestia wykładni art. 47 karty została podniesiona przez sąd odsyłający na wypadek uznania, że termin określony w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 może mieć charakter zawity. Wobec odpowiedzi, jakiej proponuję udzielić na pierwsze z czterech drugiego pytania prejudycjalnego, kwestia ta nie powstaje.

33. Jedynie więc na marginesie zaznaczę, że moim zdaniem niezależnie od tego, czy termin przewidziany w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 ma charakter zawity lub może tak być traktowany w prawie krajowym państw członkowskich, nie stoi on w sprzeczności z art. 47 karty.

34. We wszystkich chyba porządkach prawnych niektóre terminy procesowe, w tym tak istotne z punktu widzenia prawa do sądu chronionego na mocy art. 47 karty jak termin na wniesienie powództwa lub środka zaskarżenia, mają charakter zawity i ich niedochowanie skutkuje utratą możliwości wniesienia sprawy do sądu. Jeżeli tylko terminy te są ustalone w sposób rozstrzygnięty(21), nie stoi to w sprzeczności z prawem do sądu. Prawo to musi bowiem ustąpić przed pewnością prawa i trwałości stosunków prawnych, a więc wartościami, których ochronie są te terminy procesowe(22). Tym bardziej zatem nie może być w sprzeczności z prawem do sądu termin, nawet zawity, na dostarczenie organowi podatkowemu informacji niezbędnych do rozpatrzenia wniosku o zwrot podatku, jeżeli niedochowanie tego terminu nie pozbawia podatnika prawa do zaskarżenia, w tym przed sądem, wydanej w jego sprawie decyzji.

Odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne

35. Jeżeli chodzi o pozostałe przepisy i zasady prawa Unii wskazane przez sąd odsyłający w drugim pytaniu prejudycjalnym, ich znaczenie w niniejszej sprawie omówię poniżej, przy okazji analizy pierwszego pytania prejudycjalnego. Proponuję zatem odpowiedzieć na drugie pytanie prejudycjalne, iż art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że określonego tam terminu miesiąca na przekazanie dodatkowych informacji na żądanie organu rozpatrującego wniosek o zwrot podatku VAT złożony przez podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim nie można uznawać za termin zawity.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

36. Pierwsze pytanie prejudycjalne ma na celu umożliwić sądowi odsyłającemu dokonanie oceny zgodności z prawem Unii przepisu prawa krajowego, który wyklucza możliwość powożenia się w postępowaniu odwoławczym na informacje lub dokumenty dodatkowe, których zażąda organ podatkowy pierwszej instancji, a które podatnik dostarczy dopiero na etapie odwołania do organu podatkowego drugiej instancji.

37. Literalne sformułowanie tego pytania dotyczy jedynie wykładni art. 23 ust. 2 dyrektywy 2008/9. Przepis ten ogranicza się jednak do wskazania, że odwołania od decyzji w sprawach zwrotu podatku VAT podatnikom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim podlegają tym samym zasadom co odwołania podatników krajowych. Udzielenie sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi wymaga więc moim zdaniem poszerzenia analizy o inne przepisy i zasady prawa Unii w dziedzinie podatku VAT, w szczególności o art. 170 dyrektywy 2006/112, art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, a także zasady równoważności i skuteczności oraz neutralności podatkowej. Artykuł 170 dyrektywy 2006/112 oraz zasady skuteczności i neutralności podatkowej zostały wymienione przez sąd odsyłający w drugim pytaniu prejudycjalnym. Występuje z pierwszym pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży zatem w istocie do ustalenia, czy

wskazane przepisy i zasady prawa Unii stoją na przeszkodzie stosowaniu takich przepisów prawa krajowego jak przepis opisany w pkt 36 niniejszej opinii. Analizę tego pytania zacząć od przypomnienia stosownego orzecznictwa Trybunału.

Dotychczasowe orzecznictwo Trybunału

38. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do zwrotu podatku VAT podatnikowi mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, ustanowione w art. 170 dyrektywy 2006/112, stanowi odpowiednik prawa do odliczenia podatku zapłaconego na terytorium kraju, o którym mowa w art. 168 tej dyrektywy. Stanowi ono fundamentalną zasadę wspólnego systemu podatku VAT, która ma na celu uwolnienie podatników od ciąż tego podatku i zapewnienie tym samym neutralności podatkowej. Prawo to jest zatem integralną częścią owego systemu i co do zasady nie może być ograniczane(23).

39. Zasada neutralności wymaga ponadto, by prawo do odliczenia lub do zwrotu podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu zostało podatnikowi przyznane, o ile spełnione są przesłanki materialne tego prawa, nawet jeżeli podatnik ten nie dochował pewnych wymogów formalnych. Inaczej może być tylko w przypadku, gdy niedochowanie owych wymogów formalnych uniemożliwia udowodnienie w sposób pewny, że zostały spełnione przesłanki materialne(24). Jeżeli chodzi o moment, w jakim należy dostarczyć dowodów na spełnienie przesłanek materialnych prawa do zwrotu podatku, Trybunał stwierdził, że nieograniczona w czasie możliwość dostarczenia takich dowodów powodowałaby, że sytuacja podatnika w odniesieniu do jego praw i obowiązków wobec organów podatkowych mogłaby być w nieskończoność kwestionowana, co stałoby się w sprzeczności z zasadą pewności prawa(25).

40. Ponadto w kwestiach nieuregulowanych przepisami prawa Unii wymogi formalne dotyczące wykonywania prawa do zwrotu podatku VAT określone są, zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich, przez prawo krajowe tych państw, z zastrzeżeniem poszanowania zasad równoważności i skuteczności. Zgodnie zaś z tymi zasadami wymogi takie nie mogą być mniej korzystne niż obowiązujące w podobnych sytuacjach wewnętrznych i nie mogą powodować, że wykonanie prawa do zwrotu stanie się w praktyce niemożliwe lub nadmiernie utrudnione(26).

41. Wreszcie Trybunał orzekł, jak wskazałem już w części niniejszej opinii dotyczącej drugiego pytania prejudycjalnego, że termin określony w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 nie jest terminem zawitym, w związku z czym podatnik może dostarczyć informacji udanych przez organ rozpatrujący wnioski o zwrot podatku VAT na etapie postępowania sądowego(27).

42. To w świetle powyżej omówionego orzecznictwa należy analizować pierwsze pytanie prejudycjalne.

Zastosowanie w niniejszej sprawie

43. Na podstawie orzecznictwa omówionego w pkt 38–40 niniejszej opinii Trybunał nie wykluczy zgodności z prawem Unii przepisów krajowych państw członkowskich, które nie dopuszczają przekazania dopiero na etapie postępowania sądowego dodatkowych informacji dotyczących wniosku o zwrot podatku VAT przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim zwrotu(28), jak również przepisów pozwalających nie wziąć pod uwagę dowodów spełnienia przesłanek zwolnienia z podatku przekazanych przez podatnika już po zakończeniu kontroli podatkowej(29). Trybunał uzależni jedynie dopuszczalność takich przepisów na gruncie prawa Unii od spełnienia warunków skuteczności i równoważności(30), pozostawiając jednak kontrolę ich spełnienia sądowi krajowemu.

44. Trybuna? orzek? w ten sposób zarówno w sytuacji, w której, udzielaj?c wskazówek w tej kwestii s?dowi krajowemu, uznaj? te warunki, a w szczególno?ci warunek skuteczno?ci, za raczej spe?nione(31), jak i w sytuacji odwrotnej. W wyroku Nec Plus Ultra Cosmetics Trybuna? stwierdzi? w szczególno?ci, ?e „[o]dmowa uwzgl?dnienia dowodów w dacie, która przypada przed wydaniem [...] decyzji okre?laj?cej wysoko?? zobowi?zania podatkowego, mo?e [...] nadmiernie utrudnia? wykonywanie praw przyznanych przez porz?dek prawny Unii, poniewa? taka odmowa ogranicza podatnikowi mo?liwo?? przedstawienia dowodów dotycz?cych spe?nienia przes?anek materialnych umo?liwiaj?cych uzyskanie zwolnienia z VAT. Uregulowanie krajowe, które na tym etapie post?powania podatkowego nie pozwala podatnikowi na przedstawienie brakuj?cych dowodów na poparcie prawa, którego ten si? domaga, i które nie uwzgl?dnia ewentualnych wyja?nie? co do powodów, dla których dowody te nie zosta?y przedstawione wcze?niej, wydaje si? trudne do pogodzenia z zasad? proporcjonalno?ci, a tak?e z podstawow? zasad? neutralno?ci [podatku] VAT”(32). Ostatecznie Trybuna? pozostawi? kwesti? zgodno?ci przepisów prawa krajowego do decyzji s?du odsy?aj?cego w sprawie zako?czony tym wyrokiem.

45. Moim zdaniem podobne rozstrzygni?cie by?oby jednak niewystarczaj?ce w niniejszej sprawie. Procedura zwrotu podatku VAT podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu zosta?a uregulowana do?? szczegó?owo w dyrektywie 2008/9. Pozostawienie istotnych kwestii – a tak? kwestii? jest niew?tpliwie skutek niedochowania terminu okre?lonego w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy dla prawa podatnika do zwrotu podatku – do uregulowania przez prawo krajowe pa?stw cz?onkowskich, z zastrze?eniem jedynie poszanowania, pod kontrol? s?dów krajowych, zasad równowa?no?ci i skuteczno?ci, sta?oby w sprzeczno?ci z effet utile harmonizacji dokonanej przez ustawodawc? Unii.

46. Je?eli chodzi o zasad? równowa?no?ci, kontrola zgodno?ci z ni? przepisów krajowych wymaga wyk?adni owych przepisów, a zatem powinna nale?e? do s?dów pa?stw cz?onkowskich. W niniejszej sprawie nic zreszt? nie wskazuje, by zasada ta mia?a by? naruszona, jako ?e maj?ce tu zastosowanie przepisy krajowe zdaj? si? dotyczy? generalnie wszelkich post?powa? podatkowych. Uwa?am natomiast, ?e Trybuna? powinien zaj?? bardziej zdecydowane stanowisko w odniesieniu do zgodno?ci tych przepisów z zasad? skuteczno?ci.

47. Przypomn?, i? zgodnie z zasad? skuteczno?ci przepisy krajowe wydane w ramach autonomii proceduralnej pa?stw cz?onkowskich nie powinny powodowa?, ?e dochodzenie przez jednostki ich uprawnie? wynikaj?cych z prawa Unii staje si? nadmiernie utrudnione lub w praktyce niemo?liwe(33). Zgodnie za? z przepisami prawa w?gierskiego podatnik, który nie dostarczy? w terminie organowi rozpatruj?cemu jego wniosek o zwrot podatku VAT dodatkowych informacji, których organ ten za??da? na podstawie art. 20 ust. 1 dyrektywy 2008/9, nie mo?e naprawi? tego b??du poprzez dostarczenie ich na etapie post?powania odwo?awczego od decyzji w sprawie wniosku wydanej przez wspomniany organ. Mo?e on natomiast, pod pewnymi warunkami, przedstawi? te informacje w sposób skuteczny w post?powaniu s?dowym po zaskar?eniu takiej decyzji(34). Moim zdaniem przepisy takie utrudniaj? w nadmiernym stopniu dochodzenie zwrotu podatku podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu.

48. Dyrektywa 2008/9 wprowadza szereg terminów procesowych, do których przestrzegania zobowi?zane s? zarówno w?a?ciwe organy krajowe, jak i zainteresowani podatnicy(35). Strony te nie stoj? jednak na równorz?dnym poziomie, je?li chodzi o uprawnienia wynikaj?ce z tej dyrektywy czy te? szerzej z przepisów prawa Unii dotycz?cych podatku VAT. Przepisy te maj? w pierwszej kolejno?ci chroni? i poprawia? sytuacj? podatników, natomiast organy podatkowe stoj? na stra?y interesu publicznego polegaj?cego na zapewnieniu prawid?owego funkcjonowania tego systemu. Ma to szczególne znaczenie w systemie podatku VAT, opartym na zasadzie neutralno?ci podatkowej, zgodnie z któr? podatnicy co do zasady nie powinni ponosi? ekonomicznego ci??aru

opodatkowania. Z tego punktu widzenia termin określony w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 służy moim zdaniem realizacji dwóch celów. Po pierwsze, stanowi on gwarancję dla podatników co do minimalnego czasu pozostawionego do ich dyspozycji, zapobiegając arbitralnemu wyznaczaniu przez organy podatkowe nadmiernie krótkich terminów na przekazanie dodatkowych informacji. Po drugie, umożliwia on zakończenie całego postępowania w przedmiocie wniosku o zwrot w terminach określonych w art. 21 tej dyrektywy. Jest to więc termin ustanowiony w interesie podatników, a nie w interesie organów podatkowych.

49. Oczywiście, jak to Trybunał już zauważył, terminy procesowe służą również temu, by niepewność co do sytuacji prawnej podatnika nie była przedłużana w nieskończoność(36). W odniesieniu do zwrotu podatku VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu celowi temu służy w szczególności termin na złożenie wniosku o zwrot określony w art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9, który zgodnie z orzecznictwem Trybunału ma charakter zawity(37) i którego niedochowanie powoduje utratę prawa do zwrotu. Natomiast umożliwienie podatnikowi dostarczenia na etapie administracyjnego postępowania odwoławczego dodatkowych informacji, których braku od niego organ pierwszej instancji, nie grozi przedłużaniem w nieskończoność stanu niepewności co do sytuacji prawnej tego podatnika. Postępowanie takie jest bowiem z natury rzeczy obwarowane ścisłymi terminami procesowymi, w tym w pierwszym rzędzie terminem na wniesienie odwołania, i mieści się zwykle w ramach przewidzianych ramach czasowych.

50. Rozumiem oczywiście, że może być frustrujące, kiedy podatnik, prawidłowo wezwany przez organ pierwszej instancji do przekazania określonych informacji, bez istotnego powodu nie dostarcza ich w terminie i robi to dopiero na etapie postępowania odwoławczego. W takiej sytuacji jednak art. 26 akapit drugi dyrektywy 2008/9 zwalnia państwo członkowskie zwrotu z obowiązku zapłaty odsetek z tytułu ewentualnego opóźnienia wypłaty należnych kwot, w związku z czym to podatnik ponosi koszty zawinione przez siebie opóźnienia. Mogłoby się wyobrazić, że prawo krajowe przewiduje w takich wypadkach obciążenie niesumiennego podatnika dodatkowymi kosztami administracyjnymi, jakie wynikną z jego zaniedbania.

51. Natomiast umożliwienie podatnikowi dostarczenia po terminie informacji na poparcie jego prawa do zwrotu, mimo że w prawie krajowym istnieje ku temu okazja(38), co może skutkować pozbawieniem go tego prawa, jest moim zdaniem nieproporcjonalne i sprzeczne z zasadą skuteczności, jako że utrudnia w nadmierny sposób i bez widocznej potrzeby dochodzenie tego prawa. A przypomnę, że chodzi tu o fundamentalne prawo we wspólnym systemie podatku VAT, które stanowi istotny mechanizm funkcjonowania tego systemu i które co do zasady nie może być ograniczane(39). Ograniczenie tego prawa ze względów czysto formalnych, w sytuacji gdy spełnione są jego materialne przesłanki, stałoby się również w sprzeczności z art. 170 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym wszyscy podatnicy spełniający owe przesłanki materialne mają prawo do zwrotu.

52. Konkluzji tej nie zmienia ewentualna możliwość powoływania się przez podatnika na dodatkowe informacje uzasadniające jego prawo do zwrotu podatku VAT w postępowaniu sądowym. Zmusza to bowiem podatnika do zaskarżenia przed sądem decyzji o odmowie zwrotu (lub, jak w niniejszej sprawie, o umorzeniu postępowania) w celu naprawienia uchybienia proceduralnego o charakterze formalnym, podczas gdy istniała do tego prostsza i szybsza droga w administracyjnym postępowaniu odwoławczym.

53. Ponadto, jak wskazałem w cząstce niniejszej opinii poświęconej analizie drugiego pytania prejudycjalnego, Trybunał orzekł w wyroku *Sea Chefs Cruise Services*, że termin określony w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 nie jest terminem zawitym, w związku z czym podatnik ma prawo powołać się w postępowaniu sądowym na informacje, których nie dostarczył w określonym w

tym przepisie terminie na ??danie organu rozpatruj?cego jego wniosek o zwrot podatku VAT. To samo powinno dotyczy? administracyjnej procedury odwo?awczej, je?eli prawo krajowe przewiduje tak? procedur? w odniesieniu do decyzji dotycz?cych zwrotu podatku VAT podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu(40). Wszystkie argumenty podniesione przez Trybuna? we wspomnianym wyroku maj? bowiem w r?wnym stopniu zastosowanie do takiej procedury. Brak mo?liwo?ci przedstawienia dodatkowych informacji w ramach administracyjnej procedury odwo?awczej, w sytuacji gdy prawo krajowe tak? procedur? przewiduje, by?by zatem sprzeczny z wyk?adni? art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, jak? Trybuna? przyj?? w wyroku *Sea Chefs Cruise Services*(41).

54. Powy?sze rozwa?ania dotycz? oczywi?cie sytuacji, w której spe?nione s? materialne przes?anki prawa do zwrotu podatku VAT, a zw?oka podatnika w dostarczeniu ??danych informacji dodatkowych nie ma na celu oszustwa lub nadu?ycia prawa. W odmiennej sytuacji bowiem pa?stwa cz?onkowskie s? oczywi?cie uprawnione do stosowania przewidzianych w ich prawie krajowym ?rodk?w zapobiegania takim oszustwom lub nadu?yciu prawa. Jak jednak Trybuna? mia? ju? okazj? zauwa?y?, fakt dostarczenia przez podatnika dodatkowych informacji dopiero na p??niejszym etapie post?powania nie stanowi sam w sobie nadu?ycia prawa(42).

Odpowied? na pytanie

55. Na pierwsze pytanie prejudycjalne proponuj? zatem odpowiedzie?, i? art. 170 dyrektywy 2006/112, art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, a tak?e zasady skuteczno?ci oraz neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie stosowaniu przepis?w prawa krajowego, które wykluczaj? mo?liwo?? powo?ania si? w post?powaniu odwo?awczym na informacje lub dokumenty dodatkowe, których za??da? organ podatkowy pierwszej instancji, a które podatnik dostarczy? dopiero na etapie odwo?ania do organu podatkowego drugiej instancji.

W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

56. Wyst?puj?c z trzecim pytaniem prejudycjalnym, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 23 dyrektywy 2008/9 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie stosowaniu przepisu prawa krajowego, zgodnie z którym post?powanie w sprawie wniosku o zwrot podatku VAT podatnikowi maj?cemu siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim umarza si? bez rozpatrzenia wniosku o zwrot, w sytuacji gdy podatnik ten nie wywi?za? si? z obowi?zku dostarczenia dodatkowych informacji na ??danie organu rozpatruj?cego wniosek sformu?owane na podstawie art. 20 tej dyrektywy. S?d odsy?aj?cy wymienia wprawdzie w pytaniu jedynie art. 23 ust. 1 dyrektywy 2008/9, jak jednak wynika z wyja?nie? zawartych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, s?d ten d??y do ustalenia, czy decyzj? o umorzeniu post?powania nale?y uto?samia? z decyzj? o odmowie zwrotu podatku. Ta kwestia za? jest uregulowana w art. 23 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy. Proponuj? zatem uzna?, ?e przedmiotem trzeciego pytania jest art. 23 dyrektywy 2008/9 w ca?o?ci.

57. Artyku? 23 ust. 1 dyrektywy 2008/9 ustanawia obowi?zek uzasadnienia decyzji o odmowie zwrotu podatku VAT. Zgodnie za? z 23 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy od decyzji takiej powinny podatnikowi przys?ugiwa? takie same ?rodki zaskar?enia, jakie przys?uguj? zgodnie z prawem pa?stwa cz?onkowskiego zwrotu podatnikom krajowym. Wreszcie art. 23 ust. 2 akapit drugi tej samej dyrektywy stanowi, ?e podatnik maj?cy siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim powinien mie? dost?p do takich samych procedur administracyjnych lub s?dowych jak podatnicy krajowi znajduj?cy si? w takiej samej sytuacji, w razie gdy brak decyzji w sprawie wniosku o zwrot nie oznacza ani przyznania prawa do zwrotu, ani odmowy zwrotu. Je?eli natomiast prawo krajowe pa?stwa zwrotu takich procedur nie przewiduje, brak decyzji nale?y uzna? za odmow? zwrotu.

58. Przepisy te należą moim zdaniem rozumieć w ten sposób, że w razie zakończenia postępowania w sprawie wniosku o zwrot podatku VAT bez rozpatrzenia tego wniosku, na przykład, jak w sprawie głównej, w drodze decyzji o umorzeniu postępowania z powodu niedostarczenia przez podatnika w terminie żądanych od niego dodatkowych informacji, podatnikowi powinny przysługiwać skuteczne środki zaskarżenia na drodze administracyjnej lub sądowej, pozwalające mu ponownie domagać się rozpatrzenia jego wniosku. Dodam, że taka decyzja o umorzeniu lub inna forma zakończenia postępowania powinna zawierać uzasadnienie, jest to bowiem warunek skutecznego wykonywania prawa do zaskarżenia. Natomiast w braku odpowiednich środków zaskarżenia zakończenie postępowania bez rozpatrzenia wniosku należy traktować jak decyzję o odmowie zwrotu, ze wszystkimi konsekwencjami wynikającymi z art. 23 ust. 1 i art. 23 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2008/9.

59. Taka konstrukcja przytoczonych przepisów wynika ze szczególnego charakteru mechanizmu zwrotu podatku VAT podatnikom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim. W odróżnieniu bowiem od prawa do odliczenia, które podatnik realizuje samodzielnie w momencie zapłaty podatku organom podatkowym, realizacja prawa do zwrotu podatku podatnikom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, które stanowi odpowiednik prawa do odliczenia, wymaga pozytywnego działania państwa członkowskiego zwrotu w postaci wydania decyzji o zwrocie i dokonania wypłaty odpowiednich kwot. W tej sytuacji zakończenie postępowania bez rozpatrzenia wniosku i, co za tym idzie, brak takiej pozytywnej decyzji są w praktyce równoznaczne z odmową zwrotu. Dlatego też podatnikowi muszą przysługiwać skuteczne środki zaskarżenia takiego sposobu zakończenia postępowania.

60. W kontekście niniejszej sprawy należy dodać, jeżeli Trybunał przychyli się do mojej propozycji odpowiedzi na pierwsze i drugie pytanie prejudycjalne, że środki zaskarżenia, jakie przysługują podatnikowi po zakończeniu postępowania bez rozpatrzenia wniosku o zwrot, muszą umożliwiać podatnikowi, między innymi, ewentualne powożenie się na dodatkowe informacje, których nie dostarczył on w terminie na żądanie organu rozpatrującego wniosek sformułowane na podstawie art. 20 dyrektywy 2008/9. W odmiennym wypadku bowiem zakończenie postępowania bez rozpatrzenia wniosku uniemożliwiałoby podatnikowi naprawienie błędów w postaci niedochowania terminu na dostarczenie dodatkowych informacji, a sam ten termin stawiałaby się terminem zawitym, sprzecznie z rozstrzygnięciem Trybunału w wyroku *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Na trzecie pytanie prejudycjalne proponuję zatem odpowiedzieć, iż art. 23 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie stosowaniu przepisu prawa krajowego, zgodnie z którym postępowanie w sprawie wniosku o zwrot podatku VAT podatnikowi mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim umarza się bez rozpatrzenia wniosku o zwrot, w sytuacji gdy podatnik ten nie wywił za siebie z obowiązku dostarczenia dodatkowych informacji na żądanie organu rozpatrującego wniosek sformułowane na podstawie art. 20 tej dyrektywy, pod warunkiem że istnieje w prawie krajowym skuteczna procedura odwoławcza od decyzji o umorzeniu postępowania, pozwalająca podatnikowi, w szczególności, powołać się w jej trakcie na dodatkowe informacje, których nie dostarczył on w terminie w ramach umorzonego postępowania. W przeciwnym wypadku decyzję o umorzeniu postępowania należy uznawać za decyzję o odmowie zwrotu.

Wnioski

62. W związku z całością powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne skierowane do Trybunału przez Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry):

1) Artykuł 20 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim

należy interpretować w ten sposób, że

określonego tam terminu miesiąca na przekazanie dodatkowych informacji na żądanie organu rozpatrującego wniosek o zwrot podatku VAT złożony przez podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim nie można uznawać za termin zawity.

2) Artykuł 170 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, a także zasady skuteczności oraz neutralności podatkowej

należy interpretować w ten sposób, że

stoją one na przeszkodzie stosowaniu przepisów prawa krajowego, które wykluczają możliwość powożenia się w postępowaniu odwończym na informacje lub dokumenty dodatkowe, których zażądał organ podatkowy pierwszej instancji, a które podatnik dostarczy dopiero na etapie odwołania do organu podatkowego drugiej instancji.

3) Artykuł 23 dyrektywy 2008/9

należy interpretować w ten sposób, że

nie stoi on na przeszkodzie stosowaniu przepisu prawa krajowego, zgodnie z którym postępowanie w sprawie wniosku o zwrot podatku VAT podatnikowi mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim umarza się bez rozpatrzenia wniosku o zwrot, w sytuacji gdy podatnik ten nie wywił za się z obowiązku dostarczenia dodatkowych informacji na żądanie organu rozpatrującego wniosek sformułowane na podstawie art. 20 tej dyrektywy, pod warunkiem że istnieje w prawie krajowym skuteczna procedura odwończa od decyzji o umorzeniu postępowania, pozwalająca podatnikowi, w szczególności, powołać się w jej trakcie na dodatkowe informacje, których nie dostarczył on w terminie w ramach umorzonego postępowania. W przeciwnym wypadku decyzję o umorzeniu postępowania należy uznawać za decyzję o odmowie zwrotu.

1 Język oryginału: polski.

2 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382); z dnia 2 maja 2019 r., *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, zwany dalej „wyrokiem *Sea Chefs Cruise Services*”, EU:C:2019:354); z dnia 17 grudnia 2020 r., *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050); z dnia 9 września 2021 r., *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, zwany dalej „wyrokiem *GE Auto Service Leasing*”, EU:C:2021:723).

3 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

4 Dz.U. 2008, L 44, s. 11.

- 5 Dyrektywa Rady z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczególne zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23).
- 6 *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.).
- 7 *Magyar Közlöny* 2017/192.
- 8 *Magyar Közlöny* 2017/30.
- 9 W swoich uwagach spółka SES wyjaśnia powody braku odpowiedzi na pytanie organu podatkowego pierwszej instancji. Nie sądzę jednak, by powody te miały istotne znaczenie dla odpowiedzi na pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie. W każdym razie nic w postępowaniu głównym nie wskazuje, by spółka SES próbowała dopuścić się nadużycia swojego prawa do zwrotu podatku VAT.
- 10 Uwagi Rady zostały przedstawione na wypadek, gdyby wniosek o wydanie orzeczenia prejudycjalnego w niniejszej sprawie należało rozumieć jako wniosek o zbadanie ważności art 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 w świetle art. 47 karty.
- 11 Wyrok *Sea Chefs Cruise Services*, sentencja.
- 12 Wyrok *Sea Chefs Cruise Services*, pkt 39–41 i 43–46.
- 13 Wyrok *Sea Chefs Cruise Services*, pkt 42.
- 14 Wyrok *Sea Chefs Cruise Services*, pkt 48.
- 15 Zobacz w szczególności wyrok *Sea Chefs Cruise Services*, pkt 48.
- 16 Wyrok *GE Auto Service Leasing*, pkt 1 sentencji.
- 17 Ósma dyrektywa Rady z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. 1979, L 331, s. 11).
- 18 Ten termin zaś jest terminem zawitym; zob. wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, sentencja).
- 19 Wyrok *GE Auto Service Leasing*, pkt 54.
- 20 Jak to zauważył sam Trybunał – zob. wyrok *Sea Chefs Cruise Services*, pkt 44.
- 21 A termin miesiąca na dostarczenie informacji lub dokumentów, które w normalnych warunkach są w posiadaniu podatnika, gdy dotyczy jego własnej działalności gospodarczej, nie wydaje się być nadmiernie rygorystyczny.
- 22 Zobacz podobnie niedawny wyrok z dnia 20 maja 2021 r., *Dickmanns/EUIPO* (C-63/20 P, EU:C:2021:406, pkt 58, 60).
- 23 Zobacz podobnie wyrok *Sea Chefs Cruise Services*, pkt 34–36.
- 24 Zobacz podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., *Bundeszentralamt für Steuern*

(C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 47, 48).

25 Zobacz podobnie wyrok GE Auto Service Leasing, pkt 60.

26 Zobacz podobnie wyrok GE Auto Service Leasing, pkt 59.

27 Wyrok Sea Chefs Cruise Services, sentencja.

28 Wyrok GE Auto Service Leasing.

29 Wyrok z dnia 2 marca 2023 r., Nec Plus Ultra Cosmetics (C-664/21, EU:C:2023:142, sentencja).

30 W rozumieniu orzecznictwa wskazanego w pkt 39 niniejszej opinii.

31 Zobacz wyrok GE Auto Service Leasing, pkt 61.

32 Wyrok z dnia 2 marca 2023 r., Nec Plus Ultra Cosmetics (C-664/21, EU:C:2023:142, pkt 37).

33 Zobacz podobnie wyrok GE Auto Service Leasing, pkt 59.

34 Zobacz omówienie przepisów prawa krajowego w pkt 8 i 9 niniejszej opinii.

35 Zobacz też motyw 2 tej dyrektywy.

36 Zobacz podobnie wyrok GE Auto Service Leasing, pkt 60.

37 Zobacz wyrok Sea Chefs Cruise Services, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

38 A mianowicie procedura odwoławcza od decyzji pierwszej instancji.

39 Zobacz orzecznictwo przytoczone w pkt 38 i 39 niniejszej opinii.

40 Jak wskazałem już w pkt 24 niniejszej opinii.

41 A jak zauważyłem w pkt 26–30 niniejszej opinii, wykadni tej nie podważa późniejszy wyrok GE Auto Service Leasing, wydany na gruncie innych, mniej szczegółowych przepisów prawa Unii.

42 Zobacz podobnie wyrok GE Auto Service Leasing, pkt 2 sentencji.