



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 16 maja 2024 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Zasady zwrotu VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu – Dyrektywa 2008/9/WE – Artykuł 20 – Żądanie dodatkowych informacji sformułowane przez państwo członkowskie zwrotu – Informacje, których należy dostarczyć w terminie jednego miesiąca – Umorzenie postępowania z powodu braku udzielenia przez podatnika odpowiedzi w tym terminie – Artykuł 23 – Odmowa uwzględnienia informacji przekazanych po raz pierwszy w postępowaniu odwoławczym – Zasada skuteczności – Zasada neutralności VAT – Zasada dobrej administracji

W sprawie C-746/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry) postanowieniem z dnia 18 listopada 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 grudnia 2022 r., w postępowaniu:

**Slovenské Energetické Strojárne a.s.**

przeciwko

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer i M.L. Arastey Sahún (sprawozdawczynie), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Slovenské Energetické Strojárne a.s. – P. Barta, T. Fehér i P. Jalsovszky, ügyvédek,
- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i R. Kissné Berta, w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: węgierski.

- w imieniu Rady Unii Europejskiej – Zs. Bodnár, J. Haunold i E. d’Urse, w charakterze pełnomocników,
  - w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i A. Tokár, w charakterze pełnomocników,
- po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 grudnia 2023 r.,  
wydaje następujący

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 20 ust. 2 i art. 23 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 (Dz.U. 2008, L 44, s. 23), art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „Kartą”), art. 167 i 169–171 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasad neutralności podatku od wartości dodanej (VAT), skuteczności i proporcjonalności.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Slovenské Energetické Strojárne a.s. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji celno-podatkowej, Węgry, zwaną dalej „organem podatkowym drugiej instancji”) w przedmiocie umorzenia postępowania w sprawie zwrotu VAT wszczętego przez tę spółkę z tytułu VAT zapłaconego przez nią w 2020 r.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

#### *Dyrektywa VAT*

- 3 Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:  
„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.
- 4 Zgodnie z art. 170 tej dyrektywy:  
„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu [...] art. 2 pkt 1 i art. 3 dyrektywy 2008/9/WE 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 wyłącznie przez nabywcę lub usługobiorcę zgodnie z art. 194–197 i art. 199”.

5 Artykuł 171 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„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”.

*Dyrektywa 2008/9*

6 Zgodnie z motywem 3 dyrektywy 2008/9:

„Nowa procedura powinna poprawić sytuację podmiotów gospodarczych, ponieważ państwa członkowskie są zobowiązane do wypłaty odsetek, jeżeli zwrot został zrealizowany z opóźnieniem, a prawo podmiotów gospodarczych do odwołania zostanie wzmocnione”.

7 Artykuł 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa określa szczegółowe zasady zwrotu [VAT], przewidzianego w art. 170 dyrektywy [VAT], podatnikom niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego zwrotu, którzy spełniają warunki określone w art. 3”.

8 Artykuł 19 ust. 2 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„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”.

9 Artykuł 20 tej dyrektywy stanowi:

„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. [...]

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”.

10 Artykuł 21 akapit pierwszy omawianej dyrektywy stanowi:

„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, jeśli jego żądanie przekazania informacji dodatkowych pozostało bez odpowiedzi, w terminie dwóch miesięcy od upłynięcia 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”.

11 Artykuł 23 owej dyrektywy stanowi:

„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”.

12 Artykuł 26 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Odsetki od kwoty zwrotu należnej wnioskodawcy są mu należne od państwa członkowskiego zwrotu w przypadku wypłaty zwracanej kwoty po terminie określonym w art. 22 ust. 1.

Przepisy akapitu pierwszego nie mają zastosowania, jeżeli wnioskodawca nie dostarczy w określonym terminie państwu członkowskiemu zwrotu zażądanych przez nie dodatkowych informacji lub dalszych dodatkowych informacji. [...]”.

## ***Prawo węgierskie***

### *Ustawa o VAT*

13 Paragraf 251 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej), w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„1) Jeżeli krajowa administracja podatkowa uzna, na podstawie dostępnych jej danych lub innych informacji, że nie można podjąć uzasadnionej decyzji w sprawie wniosku o zwrot podatku w terminie określonym w § 251/E ust. 1, może ona wystąpić na piśmie o dodatkowe dane i informacje

a) do podatnika niemającego siedziby na terytorium kraju

- b) do właściwego rzeczowo i terytorialnie organu, który zarejestrował podatnika niemającego siedziby na terytorium kraju jako podatnika mającego siedzibę w tym państwie, zgodnie z § 244 ust. 2 i 3, lub
- c) do osoby trzeciej, jeżeli istnieją uzasadnione podstawy, by sądzić, że może ona wnieść istotny wkład w ocenę wniosku o zwrot kosztów.

[...]

3) W drodze pisemnego wniosku, o którym mowa w ust. 1 i 2, można żądać przedstawienia oryginału lub poświadczonej za zgodność z oryginałem kopii dokumentu, o którym mowa w § 127 ust. 1 lit. a), c) i d), wystawionego imiennie na podatnika niemającego siedziby na terytorium kraju, potwierdzającego dokonanie transakcji, jeżeli istnieją uzasadnione wątpliwości co do podstawy prawnej zwrotu podatku lub co do kwoty podatku naliczonego, której dotyczy wniosek o zwrot. [...]

4) Termin na udzielenie odpowiedzi wynosi jeden miesiąc od daty doręczenia wniosku, o którym mowa w ust. 1 i 2”.

14 Paragraf 251/I ust. 4 ustawy o VAT stanowi:

„W przypadku opóźnienia w wypłacie zwrotu podatku przez krajowy organ podatkowy, za każdy dzień opóźnienia należne będą odsetki w wysokości odsetek karnych. Krajowy organ podatkowy nie jest zobowiązany do zapłaty tych odsetek, jeżeli podatnik niemający siedziby na terytorium kraju nie udzielił w terminie przewidzianym na wydanie decyzji wyczerpującej odpowiedzi co do istoty na wniosek o udzielenie informacji, o którym mowa w § 251/F ust. 1 i 2”.

*Ustawa o administracji podatkowej*

15 Paragraf 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”), stanowi:

„Organ podatkowy umarza postępowanie podatkowe, jeżeli

[...]

b) wnioskodawca nie złożył oświadczenia lub nie dokonał korekty na żądanie organu podatkowego, a w związku z brakiem takiego oświadczenia lub korekty wniosek nie może zostać rozpatrzony oraz postępowanie nie jest prowadzone z urzędu”.

16 Paragraf 124 ust. 3 i 4 tej ustawy stanowi:

„3) Wnioskodawca nie może, z wyjątkiem przypadków nieważności, ani w odwołaniu, ani w toku dalszego postępowania podnosić nowych okoliczności faktycznych ani powoływać lub przedstawiać nowych dowodów, o których wiedział przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, ale których nie przedstawił, w przypadku dowodów, mimo że został do tego wezwany przez organ podatkowy, lub na które się nie powołał, w przypadku okoliczności faktycznej.

4) Wniosek, o którym mowa w ust. 3, zawiera opis ustaleń i okoliczności, co do których organ podatkowy zwraca się do podatnika o przedstawienie dowodów, a także upomnienie o skutkach prawnych”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 17 Slovenské Energetické Strojárne jest spółką z siedzibą na Słowacji, która prowadzi działalność w sektorze energetycznym, w szczególności wykonując prace inżynierskie związane z elektrowniami.
- 18 W 2020 r. spółka ta przeprowadziła prace montażowe i instalacyjne w elektrowni w Újpestie (Węgry). W tym celu nabyła różne towary i korzystała z różnych usług na Węgrzech.
- 19 W dniu 18 lutego 2021 r. wspomniana spółka, jako podatnik mający siedzibę w innym państwie członkowskim, a mianowicie na Słowacji, złożyła do Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (dyrekcji ds. podatków i ceł od dużych podatników krajowej administracji celno-podatkowej, Węgry) (zwanej dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”) wniosek o zwrot VAT naliczonego od towarów i usług nabytych na Węgrzech w okresie od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 31 grudnia 2020 r. Wniosek o zwrot kwoty 37 013 654 HUF (forintów) (około 97 400 EUR) został oparty na dziewiętnastu fakturach wystawionych przez dostawców tych towarów i usług.
- 20 W dniu 22 lutego 2021 r., na podstawie § 251/F ust. 1 ustawy o VAT, organ podatkowy pierwszej instancji skierował do spółki Slovenské Energetické Strojárne wniosek o udzielenie informacji w celu wyjaśnienia stanu faktycznego i ustalenia, czy żądany przez nią zwrot VAT był uzasadniony. W szczególności organ zażądał dostarczenia w terminie miesiąca od doręczenia wniosku o udzielenie informacji szeregu dokumentów związanych z wnioskiem o zwrot.
- 21 Wniosek ten został wysłany na adres e-mail spółki Slovenské Energetické Strojárne i uznaje się, że został on przez nią otrzymany.
- 22 Decyzją z dnia 6 maja 2021 r. (zwaną dalej „decyzją wydaną w pierwszej instancji”) organ podatkowy pierwszej instancji umorzył na podstawie § 49 ust. 1 lit. b) ustawy o administracji podatkowej postępowanie w sprawie zwrotu VAT ze względu na to, że spółka ta nie dostarczyła informacji żądanych przez ten organ i że na podstawie dostępnych informacji nie było możliwe ustalenie okoliczności faktycznych leżących u podstaw tego wniosku z wymaganą dokładnością.
- 23 W dniu 9 czerwca 2021 r. spółka Slovenské Energetické Strojárne wniosła odwołanie od tej decyzji do organu podatkowego drugiej instancji. Do odwołania załączyła ona wszystkie dokumenty, których przedstawienia zażądano we wniosku o udzielenie informacji.
- 24 Decyzją z dnia 20 lipca 2021 r. organ podatkowy drugiej instancji utrzymał w mocy decyzję wydaną w pierwszej instancji, uznając w szczególności, że nie może wziąć pod uwagę dokumentów załączonych do odwołania, ponieważ § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej zabrania przedstawiania nowych dowodów na poparcie odwołania, jeżeli autor odwołania wiedział o tych okolicznościach przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji.

- 25 Spółka Slovenské Energetické Strojárne wniosła skargę na decyzję z dnia 20 lipca 2021 r. do Fővárosi Törvényszék (sądu dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry), który jest sądem odsyłającym.
- 26 Spółka ta podniosła przed tym sądem, że § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej nie ma zastosowania do postępowania w sprawie zwrotu VAT. Uważa ona, że ustanowiony w tym przepisie zakaz przedstawiania nowych dowodów stanowi istotne materialne ograniczenie prawa do odwołania, o którym mowa w art. 23 ust. 2 dyrektywy 2008/9. Miesięczny termin, o którym mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy, na usunięcie braków w przypadku wezwania przez organy podatkowe do przedstawienia dodatkowych informacji w odpowiedzi na wniosek o zwrot VAT nie ma tymczasem charakteru terminu zawitego. Zgodnie z art. 26 rzeczony dyrektywy i § 251/I ust. 4 ustawy o podatku VAT jedyną konsekwencją, na jaką naraża się wnioskodawca, który nie dochowa tego terminu, jest utrata możliwości dochodzenia odsetek w przypadku opóźnienia w zwrocie.
- 27 Natomiast zdaniem organu podatkowego drugiej instancji § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej znajduje w tym przypadku zastosowanie. Przepis ten, który jest zgodny z zasadami równowagi i skuteczności, ma na celu jedynie zapobieganie przewlekłości postępowania odwoławczego. Ponadto upływ wspomnianego terminu na usunięcie braków nie powoduje wygaśnięcia prawa, ponieważ możliwe jest złożenie wniosku o przywrócenie terminu.
- 28 Sąd odsyłający zastanawia się zatem, po pierwsze, czy zakaz przedstawiania nowych dowodów przewidziany w § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej nie jest sprzeczny z art. 23 ust. 2 dyrektywy 2008/9, ponieważ może prowadzić do materialnego ograniczenia prawa podatnika do odwołania.
- 29 Sąd ten zastanawia się również, po drugie, czy taki zakaz nie skutkuje przekształceniem miesięcznego terminu na usunięcie braków, określonego w § 251/F ust. 4 ustawy o VAT, w termin zawity, zważywszy, że dokumenty, które nie zostały przedstawione w tym terminie, nie mogą zostać uwzględnione po jego upływie, w szczególności na etapie odwołania.
- 30 W tym względzie sąd ten zastanawia się nad proporcjonalnością takiego zakazu, w szczególności w świetle prawa do skutecznego środka prawnego ustanowionego w art. 47 Karty. O ile Trybunał orzekł w wyroku z dnia 2 maja 2019 r., *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), że termin jednego miesiąca przewidziany w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 nie jest terminem zawitym, o tyle sąd odsyłający zauważa, że okoliczności zawisłego przed nim sporu różnią się od okoliczności sprawy, w której zapadł ten wyrok, ponieważ węgierskie postępowanie administracyjne ma dwie instancje, a prawo węgierskie wyraźnie przewiduje stosowanie w postępowaniu w drugiej instancji zakazu przedstawiania nowych dowodów.
- 31 Po trzecie, sąd odsyłający zastanawia się, czy dyrektywa 2008/9 upoważnia organ podatkowy do umorzenia postępowania w sprawie zwrotu VAT, ponieważ dyrektywa ta przewiduje jedynie wydanie decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot VAT, czyli decyzji co do istoty sprawy.

32 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 [VAT] 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 też 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 dotyczącymi odwołań?
- 2) Czy odpowiedź twierdząca na pytanie pierwsze oznacza, że termin jednego 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 wynikającą z art. 47 [Karty], a także z art. 167, 169, 170 i 171 ust. 1 dyrektywy [VAT] i podstawowymi zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności wypracowanymi przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej?
- 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 żądania organu ani wbrew obowiązкови nie usuwa braków, a wobec tego nie ma możliwości dokonania oceny wniosku bez kontynuowania prowadzenia postępowania z urzędem?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego***

- 33 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 23 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2008/9 w związku z zasadami neutralności VAT i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi, który złożył wniosek o zwrot VAT, zakazuje się dostarczenia na etapie odwołania do organu podatkowego drugiej instancji dodatkowych informacji w rozumieniu art. 20 tej dyrektywy, o które zwrócił się organ podatkowy pierwszej instancji i których podatnik ten nie dostarczył temu ostatniemu organowi w terminie jednego miesiąca przewidzianym w art. 20 ust. 2 rzeczonej dyrektywy. W tym kontekście sąd ten zastanawia się również nad kwestią, czy termin ten stanowi termin zawity, a jeśli tak, to czy taki charakter terminu jest zgodny z art. 47 Karty.
- 34 Na wstępie należy przypomnieć, że dyrektywa 2008/9, zgodnie z jej art. 1, ma na celu określenie zasad zwrotu VAT, przewidzianego w art. 170 dyrektywy VAT, podatnikom niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego zwrotu, którzy spełniają warunki określone w art. 3 dyrektywy 2008/9.



- 35 Prawo do zwrotu – podobnie jak prawo do odliczenia – stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii i co do zasady nie podlega ona ograniczeniu. Prawo to jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku. System odliczeń i w konsekwencji zwrotów ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 21 października 2021 r., CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 36 Ta podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia lub zwrotu naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych (wyrok z dnia 21 października 2021 r., CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 Może być jednak inaczej w sytuacji, w której naruszenie takich wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem dostarczenia niezbitych dowodów na spełnienie owych wymogów materialnych (wyrok z dnia 21 października 2021 r., Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 W odniesieniu do zasad korzystania z prawa do zwrotu VAT art. 20 dyrektywy 2008/9 oferuje państwu członkowskiemu zwrotu, jeżeli uważa ono, iż nie znajduje się w posiadaniu informacji pozwalających mu na podjęcie decyzji dotyczącej całości lub części takiego wniosku, możliwość zażądania w szczególności od podatnika lub właściwych organów państwa członkowskiego siedziby dodatkowych informacji, które muszą zostać przekazane w terminie jednego miesiąca od daty otrzymania takiego żądania udzielenia informacji przez podmiot, do którego to żądanie zostało skierowane (wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, pkt 37).
- 39 Jak Trybunał orzekł już w wyroku z dnia 2 maja 2019 r., Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, pkt 46), ten miesięczny termin, o którym mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy, nie stanowi terminu zawitego.
- 40 Wreszcie, zgodnie z art. 23 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2008/9 odwołania od decyzji o odrzuceniu wniosku o zwrot podatek 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.
- 41 Przepis ten należy interpretować w świetle motywu 3 tej dyrektywy, z którego wynika, że ma ona na celu w szczególności wzmocnienie prawa podmiotów gospodarczych do dochodzenia roszczeń.
- 42 Zgodnie z art. 23 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2008/9 odwołanie takie jak odwołanie w drodze administracyjnej rozpatrywane w postępowaniu głównym podlega, jeśli chodzi o mające do niego zastosowanie formy i terminy, wewnętrznemu porządkowi prawnemu państwa członkowskiego zwrotu.

- 43 Zatem wprowadzenie przepisów krajowych odmawiających uwzględnienia dowodów przedstawionych po wydaniu decyzji o oddaleniu wniosku o zwrot VAT jest objęte wewnętrznym porządkiem prawnym każdego państwa członkowskiego na mocy zasady autonomii proceduralnej państw członkowskich, z tym jednak zastrzeżeniem, że przepisy te nie będą mniej korzystne od uregulowań dotyczących podobnych sytuacji wewnętrznych (zasada równoważności) i nie czynią wykonywania uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii w praktyce niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 września 2021 r., *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 44 Ponadto, biorąc pod uwagę orzecznictwo przytoczone w pkt 39 niniejszego wyroku, środki takie nie mogą prowadzić do uznania, z naruszeniem art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, skutku prekluzyjnego upływu przewidzianego w tym przepisie terminu jednego miesiąca od daty otrzymania żądania udzielenia dodatkowych informacji, w którym adresat tego wniosku powinien dostarczyć państwu członkowskiemu zwrotu te informacje, w tym, w stosownych przypadkach, dodatkowe dowody.
- 45 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że spółka Slovenské Energetické Strojárne po złożeniu wniosku o zwrot VAT otrzymała od organu podatkowego pierwszej instancji wniosek o udzielenie dodatkowych informacji w rozumieniu art. 20 dyrektywy 2008/9, lecz nie dostarczyła tych informacji. Spółka ta udzieliła żądanych informacji dopiero w odwołaniu administracyjnym odpowiadającym odwołaniu, o którym mowa w art. 23 ust. 2 tej dyrektywy, wniesionym do organu podatkowego drugiej instancji. Nie zostały one jednak uwzględnione, ponieważ zgodnie z § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej wnioskujący o ten zwrot nie może w odwołaniu przedstawić nowych dowodów, o których wiedział przed wydaniem decyzji wydanej w pierwszej instancji.
- 46 Wynika z tego, że spór w postępowaniu głównym nie dotyczy naruszenia wymogów formalnych uniemożliwiających przedstawienie dowodu spełnienia materialnych wymogów prawa do zwrotu VAT, lecz momentu, w którym ten dowód powinien zostać przedstawiony.
- 47 W tym względzie należy zauważyć w pierwszej kolejności, że przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego skutkują systematycznym uniemożliwieniem zwrotu VAT podatnikom, którzy wprawdzie zareagowali z opóźnieniem na wniosek o udzielenie dodatkowych informacji, ale spełniają wszystkie przesłanki materialne uzyskania tego zwrotu. Tymczasem, jak przypomniano w pkt 35 i 36 niniejszego wyroku, po pierwsze, prawo do zwrotu VAT stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane, a po drugie, zasada neutralności VAT wymaga, aby prawo do odliczenia lub zwrotu zapłaconego podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia wymogów materialnych.
- 48 W drugiej kolejności Trybunał, stwierdziwszy, że miesięczny termin przewidziany w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 na dostarczenie dodatkowych informacji nie jest terminem zawitym, orzekł, że w przypadku gdy wniosek o zwrot zostaje oddalony w całości lub w części, podatnikowi, który nie przekazał dodatkowych informacji w tym terminie, przysługuje prawo do odwołania od tej decyzji o oddaleniu zgodnie z art. 23 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy i do usunięcia, w ramach takiego odwołania, braków swojego wniosku o zwrot poprzez przedstawienie dodatkowych informacji właściwych dla wykazania jego prawa do zwrotu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 2019 r., *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, pkt 48).

- 49 Jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 53 opinii, te wskazówki orzecznicze dotyczą zarówno sytuacji, gdy chodzi o skargę administracyjną, taką jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym, jak i gdy chodzi o skargę sądową.
- 50 W trzeciej kolejności uregulowanie krajowe takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym jest sprzeczne z wymogami wynikającymi z prawa do dobrej administracji, odzwierciedlającego ogólną zasadę prawa Unii, które to wymogi znajdują zastosowanie w postępowaniu w sprawie kontroli podatkowej. Ta zasada dobrej administracji wymaga bowiem od organu administracyjnego takiego jak organ podatkowy, którego dotyczy postępowanie główne, przeprowadzenia w ramach ciążących na nim obowiązków sumiennego i bezstronnego badania wszystkich istotnych aspektów, tak aby upewnić się, że przy wydawaniu decyzji dysponuje on w tym celu możliwie najpełniejszymi i najbardziej wiarygodnymi informacjami (wyrok z dnia 21 października 2021 r., CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 51 Tymczasem brak możliwości uwzględnienia przez organ podatkowy ze względu na treść § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej jakiegokolwiek spóźnionej odpowiedzi na wniosek o udzielenie dodatkowych informacji, co prowadzi do systematycznego odrzucania tych spóźnionych odpowiedzi, powoduje w sposób nieunikniony naruszenie tej zasady, ponieważ wydaje on decyzję, co do której wie, iż może być oparta na niekompletnych, czy wręcz błędnych informacjach. Co więcej, skutkuje to nieproporcjonalnym naruszeniem ze strony tego organu podatkowego zasady neutralności VAT, obciążając podatnika tym podatkiem, którego zwrot ma prawo uzyskać, w sytuacji gdy wspólny system VAT ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 21 października 2021 r., CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, pkt 55).
- 52 Wreszcie, w czwartej kolejności należy zauważyć, że art. 26 akapit drugi dyrektywy 2008/9, który dotyczy wyraźnie sytuacji, gdy podatnik nie dostarcza w wyznaczonym terminie żądanych od niego dodatkowych informacji, potwierdza również wykładnię, zgodnie z którą państwo członkowskie zwrotu nie może systematycznie odmawiać uwzględnienia spóźnionych odpowiedzi na wnioski o udzielenie dodatkowych informacji.
- 53 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że przepisy krajowe takie jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym naruszają podstawową zasadę neutralności VAT, a także, w szczególności poprzez nadanie skutku prekluzyjnego terminowi jednego miesiąca przewidzianemu w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, zasadę skuteczności.
- 54 W świetle powyższego odpowiedź na pytania pierwsze i drugie powinna brzmieć następująco: art. 23 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2008/9 w związku z zasadami neutralności VAT i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi, który złożył wniosek o zwrot VAT, zakazuje się dostarczenia na etapie odwołania do organu podatkowego drugiej instancji dodatkowych informacji w rozumieniu art. 20 tej dyrektywy, o które zwrócił się organ podatkowy pierwszej instancji i których podatnik ten nie dostarczył temu ostatniemu organowi w terminie jednego miesiąca przewidzianym w art. 20 ust. 2 rzeczonej dyrektywy, gdyż termin ten nie stanowi terminu zawitego.

***W przedmiocie pytania trzeciego***

- 55 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 23 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których organ podatkowy powinien umorzyć postępowanie w sprawie zwrotu VAT, jeżeli podatnik nie dostarczył w wyznaczonym terminie dodatkowych informacji, o które zwrócił się ten organ na podstawie art. 20 tej dyrektywy, a w braku tych informacji wniosek o zwrot VAT nie może zostać rozpatrzony.
- 56 W tym względzie należy podkreślić, że w treści pytania trzeciego sąd odsyłający wymienia jedynie art. 23 ust. 1 dyrektywy 2008/9, który stanowi, że w przypadku gdy wniosek o zwrot VAT zostaje odrzucony w całości lub w części, państwo członkowskie zwrotu przedstawia wnioskodawcy, wraz z decyzją, przyczyny odrzucenia wniosku.
- 57 Podobnie art. 21 akapit pierwszy tej dyrektywy określa terminy, w których państwo członkowskie zwrotu, jeżeli zwraca się o dodatkowe informacje, jest zobowiązane powiadomić wnioskodawcę o swojej decyzji w sprawie przyjęcia lub odrzucenia wniosku o zwrot.
- 58 Te przepisy dyrektywy 2008/9 dotyczą zatem wyraźnie jedynie możliwości wydania decyzji o uwzględnieniu lub nieuwzględnieniu, w całości lub w części, wniosku o zwrot VAT, a nie możliwości umorzenia postępowania w sprawie zwrotu.
- 59 Z kolei art. 23 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy stanowi, że jeżeli, na mocy przepisów państwa członkowskiego zwrotu, niepodjęcie decyzji dotyczącej wniosku o zwrot w terminie określonym w tej dyrektywie nie jest uważane za przyjęcie ani za odrzucenie wniosku, podatnik mający siedzibę w innym państwie członkowskim powinien mieć do dyspozycji wszelkie procedury administracyjne lub sądowe, którymi dysponują podatnicy mający siedzibę w państwie członkowskim zwrotu, gdy znajdują się oni w tej samej sytuacji. Jeżeli żadna z takich procedur administracyjnych lub sądowych nie jest dostępna, niepodjęcie decyzji dotyczącej wniosku o zwrot w tych terminach oznacza, że wniosek uznaje się za odrzucony.
- 60 W niniejszej sprawie należy jednak zauważyć, że decyzja o umorzeniu postępowania, taka jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym, nie jest w żaden sposób równoznaczna z niewydaniem decyzji w przewidzianym terminie, ponieważ taka decyzja o umorzeniu postępowania kończy postępowanie wszczęte wnioskiem o zwrot złożonym przez podatnika bez przyznania zwrotu, o który ten podatnik się ubiegał, i w związku z tym należy ją uznać za decyzję o odrzuceniu tego wniosku w rozumieniu art. 23 dyrektywy 2008/9.
- 61 Wynika z tego, że jeżeli wniosek o zwrot podatku VAT złożony przez podatnika mającego siedzibę w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie zwrotu jest przedmiotem takiej decyzji o umorzeniu postępowania, to z jednej strony uzasadnienie umorzenia powinno zostać podane do wiadomości podatnika równocześnie z tą decyzją, zgodnie z art. 23 ust. 1 dyrektywy 2008/9, a z drugiej strony musi istnieć możliwość odwołania się od tej decyzji do właściwych organów państwa członkowskiego zwrotu, zgodnie z art. 23 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.
- 62 W każdym razie w takim odwołaniu podatnik powinien mieć prawo do przedstawienia dodatkowych informacji, których nie dostarczył w terminie jednego miesiąca przewidzianym w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, jak wynika z pkt 48 i 49 niniejszego wyroku.

- 63 W świetle powyższego odpowiedź na pytanie trzecie powinna brzmieć następująco: art. 23 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których organ podatkowy powinien umorzyć postępowanie w sprawie zwrotu VAT, jeżeli podatnik nie dostarczył w wyznaczonym terminie dodatkowych informacji, o które zwrócił się ten organ na podstawie art. 20 tej dyrektywy, a w braku tych informacji wniosek o zwrot VAT nie może zostać rozpatrzony, pod warunkiem, że decyzję o umorzeniu postępowania uznaje się za decyzję o odrzuceniu tego wniosku o zwrot w rozumieniu art. 23 ust. 1 tej dyrektywy i że może ona być przedmiotem odwołania spełniającego wymogi określone w art. 23 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.

### **W przedmiocie kosztów**

- 64 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuł 23 ust. 2 akapit pierwszy 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, w związku z zasadami neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) i skuteczności

**należy interpretować w ten sposób, że:**

**sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi, który złożył wniosek o zwrot VAT, zakazuje się dostarczenia na etapie odwołania do organu podatkowego drugiej instancji dodatkowych informacji w rozumieniu art. 20 tej dyrektywy, o które zwrócił się organ podatkowy pierwszej instancji i których podatnik ten nie dostarczył temu ostatniemu organowi w terminie jednego miesiąca przewidzianym w art. 20 ust. 2 rzeczonyj dyrektywy, gdyż termin ten nie stanowi terminu zawitego.**

- 2) Artykuł 23 dyrektywy 2008/9

**należy interpretować w ten sposób, że:**

**nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których organ podatkowy powinien umorzyć postępowanie w sprawie zwrotu VAT, jeżeli podatnik nie dostarczył w wyznaczonym terminie dodatkowych informacji, o które zwrócił się ten organ na podstawie art. 20 tej dyrektywy, a w braku tych informacji wniosek o zwrot VAT nie może zostać rozpatrzony, pod warunkiem, że decyzję o umorzeniu postępowania uznaje się za decyzję o odrzuceniu tego wniosku o zwrot w rozumieniu art. 23 ust. 1 tej dyrektywy i że może ona być przedmiotem odwołania spełniającego wymogi określone w art. 23 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.**

Podpisy