Zbiór Orzeczeń

WYROK SĄDU (druga izba rozpoznająca sprawy w składzie pięciu sędziów)

z dnia 3 czerwca 2026 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Korekta VAT nienależnie wykazanego na fakturze – Transakcje dotyczące okresu zakończonego kontrolą podatkową – Uregulowania krajowe uzależniające wszczęcie ponownej kontroli od nowego faktu ujawnionego przez podatnika – Zasada skuteczności – Zasada neutralności podatkowej – Proporcjonalność

W sprawie T-198/25

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 19 lutego 2025 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 marca 2025 r., w postępowaniu:

G Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SĄD (druga izba rozpoznająca sprawy w składzie pięciu sędziów),

w składzie: N. Półtorak, prezeska, G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (sprawozdawca) i I. Dimitrakopoulos, sędziowie,

rzeczniczka generalna: M. Brkan,

sekretarz: A. Juhász-Tóth, administratorka,

uwzględniając przekazanie Sądowi przez Trybunał w dniu 25 marca 2025 r. wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 50b akapit trzeci statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej,

zważywszy na dziedzinę, o której mowa w art. 50b akapit pierwszy lit. a) statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, oraz niewystępowanie niezależnej kwestii dotyczącej wykładni w rozumieniu art. 50b akapit drugi tego statutu,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

* Język postępowania: węgierski.

po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 grudnia 2025 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu G – A. Németh, ügyvéd,

– w imieniu rządu węgierskiego – M. Fehér oraz R. Kissné Berta, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Herold oraz A. Sipos, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzeczniczki generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 167, 168, 179, 180, 183, 250 i 252 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasad neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy G Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) w przedmiocie korekty podatku od wartości dodanej (VAT) nienależnie wykazanego na fakturze przez tę spółkę.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT:

„Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

Prawo węgierskie

4 Paragraf 54 ust. 5 az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (ustawy CL z 2017 r. – ordynacji podatkowej) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) stanowi:

„Od chwili wszczęcia kontroli podatki i pomoc udzielona z budżetu objęte kontrolą nie mogą być korygowane w drodze autokorekty w odniesieniu do okresu objętego kontrolą. Podatnik nie może korygować podatków i pomocy udzielonej z budżetu, których wysokość została ustalona a posteriori przez organ podatkowy. Korektę odnoszącą się do podatku, pomocy udzielonej z budżetu i okresu, które są przedmiotem kontroli, uznaje się za autokorektę dokonaną przed wszczęciem kontroli, jeżeli podatnik przedstawił (wysłał pocztą) organowi podatkowemu deklarację autokorekty najpóźniej w dniu poprzedzającym otrzymanie uprzedniego powiadomienia o kontroli lub, w przypadku braku

takiego powiadomienia, powiadomienia o pełnomocnictwie lub, w przypadku braku takiego powiadomienia, doręczenia pełnomocnictwa".

5 Paragraf 89 ust. 2 az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (ustawy CLI z 2017 r. o administracji podatkowej) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) stanowi:

„Na warunkach określonych przepisami prawa kontrola może być przeprowadzona nawet w odniesieniu do okresu zakończonego kontrolą (ponowna kontrola)".

6 Paragraf 92 ustawy o administracji podatkowej ma następujące brzmienie:

„Kontrola dotycząca podatku lub pomocy udzielonej z budżetu w odniesieniu do okresu zakończonego kontrolą może zostać ponownie przeprowadzona

[…]

b) na wniosek podatnika, jeżeli wyjaśnienie nowego faktu lub nowej okoliczności ujawnionych przez podatnika prowadzi do zmiany ustaleń poprzedniej kontroli, pod warunkiem że podatnik nie dysponował i nie mógł dysponować wcześniej w dobrej wierze nowym faktem lub nową okolicznością, ani też nie wiedział lub nie mógł o nich wiedzieć w dobrej wierze,

[…]".

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

7 G jest spółką prawa węgierskiego, której główna działalność polega na wynajmie tac i palet zwrotnych wielokrotnego użytku (zwanych dalej „przedmiotowymi towarami") producentom owoców, sprzedawcom detalicznym, hurtownikom i przedsiębiorstwom zajmującym się przetwórstwem spożywczym.

8 W ramach działalności wspomnianej w pkt 7 powyżej G stosowała system kaucji, zgodnie z którym przy dostawie przedmiotowych towarów pobierała od klientów kwotę tytułem kaucji, aby klienci ci zwracali dostarczone towary w wyznaczonym terminie. Jeżeli klient zwracał tylko część towarów, spółka dokonywała korekt faktur dotyczących opłaty kaucyjnej. Jeżeli klient zwracał wszystkie towary, faktury te były anulowane. Faktury dotyczące opłaty kaucyjnej wystawiane przez G zawierały VAT.

9 W drodze decyzji zawierających interpretacje indywidualne prawa podatkowego z dnia 1 czerwca 2015 r. (zwanych dalej „interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego") Nemzetgazdasági Minisztérium (ministerstwo gospodarki, Węgry) uznało, że rozpatrywane kaucje nie są objęte zakresem stosowania VAT i że w odniesieniu do kaucji, w przypadku których VAT został nienależnie wykazany na fakturze, G ma prawo do wystawienia faktur korygujących, bez wykazywania VAT, i do skorygowania deklaracji VAT w drodze „autokorekty". Po dniu 9 listopada 2015 r. G zaprzestała uwzględniania VAT w fakturach dotyczących kaucji.

10 W dniu 12 grudnia 2017 r. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (krajowa administracja podatkowa i celna – dyrekcja ds. podatków i ceł w Heves, Węgry, zwana dalej „organem podatkowym pierwszej instancji") przeprowadziła kontrolę podatkową G w odniesieniu do VAT za okres od stycznia 2015 r. do lipca 2017 r. (zwany dalej

„okresem objętym kontrolą”). Zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami krajowymi od momentu rozpoczęcia tej kontroli G nie mogła już skorygować swoich deklaracji VAT za ten okres w drodze „autokorekty”.

11 W decyzji z dnia 19 lipca 2018 r. organ podatkowy pierwszej instancji zakończył kontrolę podatkową bez dokonania ustaleń w zakresie VAT. Ponieważ G nie wniosła odwołania od tej decyzji, stała się ona prawomocna w dniu 22 sierpnia 2018 r. Okres objęty kontrolą należało zatem uznać, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami krajowymi, za „okres zakończony kontrolą”.

12 W dniu 13 listopada 2020 r. G zwróciła się do organu podatkowego pierwszej instancji o przeprowadzenie ponownej kontroli VAT w odniesieniu do okresu objętego kontrolą. Na poparcie swojego wniosku powołała się ona w szczególności na interpretacje indywidualne prawa podatkowego i wskazała, że po zakończeniu poprzedniej kontroli podatkowej odnotowała, iż niektóre wystawione przez nią faktury korygujące dotyczące opłat kaucyjnych nie zostały ujęte w deklaracjach VAT za okres objęty kontrolą, a inne faktury zostały wystawione dopiero po wszczęciu tej kontroli. Uznała ona, że ujawnione w ten sposób okoliczności powinny uprawniać ją, w ramach ponownej kontroli, do zwrotu VAT za ten okres.

13 Decyzją z dnia 26 listopada 2020 r. organ podatkowy pierwszej instancji oddalił wniosek o przeprowadzenie ponownej kontroli bez badania istoty sprawy, uznawszy, że przesłanki przewidziane w § 92 lit. b) ustawy o administracji podatkowej nie zostały spełnione. Uznał on, że interpretacje indywidualne prawa podatkowego nie stanowią nowych faktów lub okoliczności w rozumieniu tego przepisu, uzasadniających przeprowadzenie ponownej kontroli podatkowej, ze względu na to, że G miała możliwość dokonania „autokorekty” VAT przed poprzednią kontrolą podatkową w następstwie wydania tych interpretacji. Podobnie uznał on, że faktury nieuwzględnione w deklaracjach VAT za okres objęty kontrolą nie stanowią takich nowych faktów lub okoliczności, ponieważ G dysponowała dokumentami potwierdzającymi dotyczącymi tych faktur już podczas poprzedniej kontroli podatkowej.

14 Decyzją z dnia 18 stycznia 2021 r. dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej utrzymała w mocy, bez badania istoty sprawy, decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Wskazała ona w szczególności, że między wydaniem interpretacji indywidualnych prawa podatkowego w dniu 1 czerwca 2015 r. a wszczęciem poprzedniej kontroli podatkowej w dniu 12 grudnia 2017 r. G miała możliwość skorygowania VAT nienależnie wykazanego na fakturach w drodze „autokorekty”.

15 G wniosła skargę na decyzję z dnia 18 stycznia 2021 r. do Fővárosi Törvényszék (sądu dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry), będącego sądem odsyłającym, podnosząc, że decyzja ta narusza zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności. Podniosła ona w szczególności, że korekty, jakich zamierzała dokonać, dotyczyły okresu, w odniesieniu do którego nie upłynął jeszcze termin przedawnienia, i że nie mogła ona zakwestionować opodatkowania VAT w przewidzianym prawem terminie, ponieważ nie dysponowała wówczas dokumentami potwierdzającymi dokonane korekty.

16 Sąd odsyłający zastanawia się nad zgodnością z prawem Unii Europejskiej przesłanek przewidzianych w § 92 lit. b) ustawy o administracji podatkowej, które powinien spełniać wniosek o przeprowadzenie ponownej kontroli podatkowej za okres zakończony kontrolą.

17 Sąd ten zauważa, że zgodnie z § 92 lit. b) wspomnianej ustawy ponowna kontrola może zostać przeprowadzona tylko wtedy, gdy podatnik ujawni nowy fakt lub nową okoliczność prowadzące do zmiany ustaleń poprzedniej kontroli, którymi podatnik działający w dobrej wierze nie dysponował ani nie mógł dysponować wcześniej, bądź nie wiedział lub nie mógł o nich wiedzieć. Sąd ten dodaje, że zgodnie z wykładnią dyrekcji ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej na taki nowy fakt lub nową okoliczność można skutecznie powołać się jedynie w przypadku, gdy podatnik ze względu na okoliczność zewnętrzną i przez niego niezawinioną znajdzie się dopiero później w sytuacji, w której będzie mógł dokonać niezbędnej korekty.

18 W tych okolicznościach Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 167, 168, 179, 180, 183, 250 i 252 [dyrektywy VAT] oraz zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniom krajowym – w niniejszej sprawie § 92 lit. b) [ustawy o administracji podatkowej] – lub wykładni i stosowaniu tych uregulowań w ten sposób, że w odniesieniu do okresu zakończonego kontrolą korekta i zwrot [VAT] nienależnie wykazanego na fakturze są możliwe tylko w przypadku zaistnienia nowych faktów lub okoliczności, którymi podatnik działający w dobrej wierze wcześniej nie dysponował ani nie mógł dysponować lub o których podatnik działający w dobrej wierze wcześniej nie wiedział ani nie mógł wiedzieć, a ponadto nie istniało ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych, ponieważ podatek nienależnie wykazany na fakturze, który ma zostać skorygowany, został wpłacony na rzecz skarbu państwa?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Na wstępie, w pierwszej kolejności, należy przypomnieć, że okoliczność, iż sąd krajowy wskazał formalnie we wniosku prejudycjalnym określone przepisy prawa Unii, nie stoi na przeszkodzie temu, by sąd Unii przekazał temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, które mogą być pomocne w rozstrzygnięciu rozpatrywanej przez niego sprawy, niezależnie od tego, czy sąd krajowy powołał się na nie w treści pytań. W tym względzie do sądu Unii należy wskazanie na podstawie wszystkich informacji przedstawionych przez sąd odsyłający, a w szczególności na podstawie uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu (wyrok z dnia 14 lutego 2019 r., Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, pkt 28).

20 W niniejszej sprawie, zgodnie z informacjami zawartymi w postanowieniu odsyłającym, spór w postępowaniu głównym dotyczy jedynie wniosku o korektę VAT nienależnie wykazanego na fakturze. Tymczasem w swoim pytaniu sąd odsyłający odnosi się do art. 167, 168, 179, 180 i 183 dyrektywy VAT, które dotyczą prawa do odliczenia VAT, a także do art. 250 i 252 tej dyrektywy, które przewidują obowiązek złożenia przez podatnika deklaracji VAT i które regulują prawo państw członkowskich w odniesieniu do terminów do spełnienia tego obowiązku. Ponieważ spór w postępowaniu głównym nie dotyczy tych aspektów, a postanowienie odsyłające nie precyzuje powodów, dla których wnosi się o wykładnię tych przepisów, nie ma potrzeby, aby Sąd wypowiadał się w ich przedmiocie.

21 W drugiej kolejności, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której podatnik zapłacił kwotę VAT nienależnie naliczoną, w odniesieniu do której powstało zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 203 dyrektywy VAT, co do zasady do wystawcy faktury należy dokonanie jej korekty, przy czym w braku

w dyrektywie VAT przepisu dotyczącego dokonywania przez wystawcę faktury korekty nienależnie naliczonego podatku VAT, to do państw członkowskich należy co do zasady określenie warunków, na jakich podatek ten może zostać skorygowany (zob. wyrok z dnia 13 marca 2025 r., Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Dokładniej rzecz ujmując, w celu zapewnienia neutralności VAT to do państw członkowskich należy ustanowienie w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże dobrą wiarę (zob. wyrok z dnia 13 marca 2025 r., Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo) lub jeżeli w odpowiednim czasie całkowicie zapobiegł on ryzyku uszczuplenia wpływów podatkowych (zob. wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Co się tyczy związku między dwiema przesłankami wspomnianymi w pkt 22 powyżej, Trybunał orzekł, że jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował ryzyko utraty wpływów podatkowych, państwa członkowskie nie mogą uzależnić korekty VAT od dobrej wiary wystawcy faktury (zob. podobnie wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 28).

24 W niniejszej sprawie, jak wynika z samego brzmienia pytania prejudycjalnego, sąd odsyłający sformułował to pytanie, wychodząc z założenia, że ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych zostało wyeliminowane w sporze w postępowaniu głównym.

25 W zakresie, w jakim do Sądu należy uwzględnienie określonego przez sąd odsyłający kontekstu faktycznego i prawnego, w jaki wpisuje się pytanie prejudycjalne (zob. podobnie wyrok z dnia 17 marca 2022 r., Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, pkt 92 i przytoczone tam orzecznictwo), do Sądu nie należy badanie prawidłowości oceny sądu odsyłającego, o której mowa w pkt 24 powyżej.

26 W trzeciej kolejności, jak wynika z postanowienia odsyłającego i z wyjaśnień przedstawionych na rozprawie przed Sądem, przepis krajowy, którego dotyczy pytanie prejudycjalne, a mianowicie § 92 lit. b) ustawy o administracji podatkowej, przewiduje warunki proceduralne, na jakich podatnik może skorzystać z prawa do korekty VAT za okres, który był już przedmiotem kontroli podatkowej.

27 Zgodnie z § 92 lit. b) ustawy o administracji podatkowej, w odniesieniu do okresu, który był już przedmiotem kontroli podatkowej, korekta VAT jest możliwa w ramach ponownej kontroli podatkowej, której wszczęcie jest jednak uzależnione od warunku, zgodnie z którym podatnik musi powołać się na nowy fakt lub nową okoliczność prowadzącą do zmiany ustaleń poprzedniej kontroli podatkowej, którymi podatnik działający w dobrej wierze nie dysponował ani nie mógł dysponować wcześniej, bądź o których podatnik działający w dobrej wierze nie wiedział lub nie mógł wiedzieć.

28 Co się tyczy w szczególności pojęcia „dobrej wiary” przewidzianego w tym przepisie i jak potwierdziły wszystkie zainteresowane strony, które uczestniczyły w rozprawie przed Sądem, pojęcie to nie dotyczy kwestii, czy podatnik działał w dobrej wierze, gdy wystawił fakturę błędnie wykazującą VAT, lecz kwestii, czy podatnik, który powołuje się na nową okoliczność w celu uzyskania wszczęcia ponownej kontroli podatkowej, nie mógł wcześniej znać tej okoliczności lub nią dysponować. Wynika z tego, że przesłanka dobrej wiary przewidziana w przepisie krajowym, którego dotyczy pytanie prejudycjalne, nie odpowiada pojęciu „dobrej wiary” w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 23 powyżej.

29 W świetle powyższego należy uznać, że poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę VAT oraz zasady skuteczności, neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, które uzależniają wykonanie prawa do korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze za okres, który był już przedmiotem kontroli podatkowej, od spełnienia warunków związanych z przedstawieniem nowego elementu mogącego prowadzić do zmiany ustaleń tej kontroli, i to nawet w braku ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych.

30 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że w braku przepisów Unii w zakresie żądania zwrotu podatków przepisami postępowania służącymi ochronie wynikających z prawa Unii praw jednostek są – zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich – wewnętrzne przepisy tych państw, a warunki występowania z tymi żądaniami muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż warunki dotyczące podobnych żądań opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych w porządku prawnym Unii (zob. wyrok z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Co się tyczy zasady skuteczności, której dotyczą pytania sądu odsyłającego, Trybunał orzekł już, że możliwość złożenia wniosku o zwrot VAT bez żadnego ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą podatnik nie może być w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji podatkowej w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych. W tym względzie z orzecznictwa wynika w szczególności, że zasada skuteczności nie zostaje naruszona, jeżeli podatnik dysponuje, na mocy zasad proceduralnych przewidzianych w prawie krajowym, rozsądnym okresem na wykonanie swoich praw, po upływie którego wykonywanie tych praw nie jest już możliwe, w interesie pewności prawa, chroniącej jednocześnie danego podatnika i organ administracji. Istnienie takich terminów nie może bowiem czynić wykonywania uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym, nawet jeśli ich stosowanie może prowadzić do odrzucenia, w całości lub w części, wniesionej skargi (zob. podobnie wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Do sądu odsyłającego należy ocena zgodności krajowych przepisów proceduralnych z zasadą skuteczności w świetle wszystkich okoliczności sprawy w postępowaniu głównym. Sąd może jednak dostarczyć mu wszelkich użytecznych wskazówek w tym zakresie (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lutego 2015 r., Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że kwestia, czy przepis krajowego prawa procesowego powoduje, iż wykonywanie uprawnień przyznanych jednostkom na mocy prawa Unii staje się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, musi być analizowana z uwzględnieniem roli, jaką ten przepis odgrywa w całym postępowaniu, trybu tego postępowania i jego szczególnych cech przed różnymi sądami krajowymi (zob. wyrok z dnia 14 lutego 2019 r., Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z przepisami krajowymi mającymi zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym podatnik może skorygować VAT nienależnie wykazany na fakturze poprzez złożenie w tym celu deklaracji „autokorekty”. Prawdą

jest, że od momentu wszczęcia kontroli podatkowej dotyczącej danego okresu „autokorekta” nie może już zostać dokonana w odniesieniu do tego okresu, i to nawet jeśli termin przedawnienia roszczenia o zwrot tego VAT jeszcze nie upłynął.

35 Jednakże, jak wyjaśnił sąd odsyłający w odpowiedzi na wniosek Sądu o udzielenie wyjaśnień, po pierwsze, podatnik ma na podstawie mających zastosowanie przepisów krajowych możliwość uzyskania korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze za okres będący przedmiotem kontroli podatkowej poprzez przedłożenie faktur korygujących w trakcie tej kontroli. Po drugie, podatnik ten może również uzyskać taką korektę, przedkładając te faktury w ramach odwołania od decyzji kończącej kontrolę podatkową.

36 W tym względzie z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika, że biorąc pod uwagę mające zastosowanie przepisy prawa krajowego, przed wszczęciem kontroli podatkowej G miała ponad dwa i pół roku na dokonanie korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze w drodze „autokorekty”. Ponadto kontrola podatkowa, w trakcie której podatnik ten mógł również uzyskać korektę VAT poprzez przedstawienie faktur korygujących, trwała ponad siedem miesięcy. Ponadto G dysponowała dodatkowym terminem na dokonanie tej korekty poprzez przedstawienie takich faktur w ramach ewentualnego odwołania od decyzji kończącej kontrolę podatkową.

37 Wynika z tego, po pierwsze, że dany podatnik dysponował okresem dłuższym niż trzy lata, w którym mógł zażądać korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze. Tymczasem taki termin ma co do zasady rozsądny charakter w świetle zasady skuteczności (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 grudnia 2011 r., Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, pkt 25).

38 Po drugie, nic w aktach sprawy, którymi dysponuje Sąd, nie wskazuje na istnienie szczególnych okoliczności, które obiektywnie uniemożliwiałyby danemu podatnikowi uzyskanie korekty rozpatrywanego VAT. W tym względzie G ograniczyła się w istocie do podniesienia, że liczba faktur, które powinna skorygować, była wysoka. Jednakże sama ta okoliczność nie wydaje się uniemożliwiać jej wystąpienia z wnioskiem o korektę VAT w okresie, o którym mowa w pkt 37 powyżej.

39 W związku z tym, w okolicznościach takich jak w sprawie w postępowaniu głównym, w których podatnik dysponuje wystarczającym czasem na korektę VAT nienależnie wykazanego na fakturze przed wszczęciem kontroli podatkowej, w jej trakcie lub w ramach odwołania od decyzji kończącej tę kontrolę, zastosowanie przepisów krajowych takich jak te, których dotyczy pytanie prejudycjalne, mimo że może prowadzić do niemożności uzyskania korekty tego VAT w ramach ponownej kontroli podatkowej, nie wydaje się czynić praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania prawa do korekty VAT.

40 Stwierdzenia tego nie podważa okoliczność, że termin przedawnienia dla transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym nie upłynął jeszcze w chwili złożenia wniosku o przeprowadzenie ponownej kontroli podatkowej. Sama bowiem okoliczność, że uregulowania krajowe przewidują, oprócz ogólnego terminu przedawnienia, inne zasady proceduralne regulujące wykonywanie prawa do korekty VAT, nie jest sprzeczna z zasadą skuteczności, o ile stosowanie tych zasad nie czyni praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania tego prawa, jak wynika z orzecznictwa przytoczonego w pkt 31 powyżej.

41 W tym względzie z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami krajowymi wszczęcie kontroli podatkowej za dany okres zmienia, niezależnie od terminu przedawnienia, zasady, zgodnie z którymi podatnik może uzyskać korektę VAT za ten okres. Korekta taka nie jest już zatem możliwa w drodze „autokorekty", lecz podatnik powinien zwrócić się do organu podatkowego o uwzględnienie faktur korygujących w ramach wspomnianej kontroli podatkowej, w ramach ewentualnego odwołania od decyzji kończącej tę kontrolę lub też w ramach ponownej kontroli podatkowej, której wszczęcie jest jednak uzależnione od spełnienia przesłanek przewidzianych w przepisie krajowym, którego dotyczy pytanie prejudycjalne.

42 Tymczasem stosowanie zasad proceduralnych wymienionych w pkt 41 powyżej, które istnieją niezależnie od ogólnego terminu przedawnienia, nie może w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym uczynić praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania prawa do korekty VAT, zważywszy, że – jak stwierdzono w pkt 37 powyżej – okres, w którym podatnik mógł uzyskać tę korektę – przed wszczęciem kontroli podatkowej, w jej trakcie lub w ramach odwołania od decyzji kończącej postępowanie – był co do zasady rozsądny.

43 Podobnie stwierdzenia zawarte w pkt 39 powyżej nie zostały podważone przez wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283); z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). Rozwiązania przyjęte w tych wyrokach dotyczyły bowiem sytuacji charakteryzujących się tym, że podatnik dysponował bardzo krótkim terminem lub okresem na skorzystanie z przysługujących mu praw (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 41; z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 34). Tymczasem, jak przypomniano w pkt 36 powyżej, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym podatnik dysponował znacznie dłuższym okresem na skorzystanie z prawa do korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze, zarówno przed wszczęciem kontroli podatkowej, jak i w jej trakcie oraz w ramach odwołania od decyzji kończącej to postępowanie.

44 W pozostałym zakresie, co się tyczy zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, o których również mowa w pytaniu prejudycjalnym, należy przypomnieć, po pierwsze, że zasada neutralności podatkowej nie jest normą prawa pierwotnego, lecz regułą interpretacyjną, która powinna być stosowana równolegle do innych zasad, wśród których znajduje się zasada pewności prawa (zob. wyrok z dnia 7 lipca 2022 r., X, C-194/21, EU:C:2022:535, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 W konsekwencji zasada neutralności podatkowej nie może sama w sobie skutkować umożliwieniem podatnikowi korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze w sytuacji, w której nie skorzystał on z prawa do takiej korekty zgodnie z przepisami proceduralnymi przewidzianymi w prawie krajowym, jeżeli przepisy te nie mogą uczynić wykonywania tego prawa praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zob. podobnie i analogicznie wyrok z dnia 7 lipca 2022 r., X, C-194/21, EU:C:2022:535, pkt 50).

46 Po drugie, prawdą jest, że Trybunał orzekł, iż nawet jeśli wniosek o zwrot VAT nienależnie zapłaconego wynika z własnego zaniedbania podatnika, dane państwo członkowskie powinno ustanawiać przepisy, które umożliwiają skuteczne osiąganie celu zamierzonego przez uregulowania krajowe, a jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają zasadom ustanowionym w prawie Unii, takim jak zasada neutralności VAT, a także orzekł, że biorąc pod uwagę miejsce, jakie zasada ta zajmuje we wspólnym systemie VAT, sankcja polegająca na

całkowitej odmowie prawa do uzyskania zwrotu VAT błędnie wykazanego na fakturze i nienależnie zapłaconego wydaje się nieproporcjonalna (zob. podobnie wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 36, 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Jednakże, chociaż zastosowanie uregulowań krajowych takich jak te, o których mowa w pytaniu prejudycjalnym, może w niektórych przypadkach prowadzić do odmowy prawa do zwrotu VAT w ramach ponownej kontroli podatkowej, to jednak w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym podatnik nie został pozbawiony możliwości skutecznego wykonania tego prawa przed wszczęciem poprzedniej kontroli podatkowej, w trakcie tej kontroli i w ramach odwołania od decyzji kończącej tę kontrolę. W związku z tym wspomniane zastosowanie nie może być uznane za polegające na całkowitej odmowie prawa do zwrotu nienależnie wykazanego na fakturze VAT, która byłaby nieproporcjonalna w stosunku do celu polegającego na zagwarantowaniu poszanowania zasady pewności prawa, przypomnianego w pkt 31 powyżej.

48 W świetle powyższego odpowiedź na pytanie powinna brzmieć następująco: dyrektywę VAT oraz zasady skuteczności, neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, które uzależniają wykonanie prawa do korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze za okres, który był już przedmiotem kontroli podatkowej, od spełnienia warunków związanych z przedstawieniem nowego elementu mogącego prowadzić do zmiany ustaleń tej kontroli, i to nawet w braku ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, o ile dany podatnik może skutecznie skorzystać z prawa do korekty w rozsądnym terminie.

W przedmiocie kosztów

49 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 Sądowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów

SĄD (druga izba rozpoznająca sprawy w składzie pięciu sędziów),

orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasady skuteczności, neutralności podatkowej i proporcjonalności

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, które uzależniają wykonanie prawa do korekty podatku od wartości dodanej nienależnie wykazanego na fakturze za okres, który był już przedmiotem kontroli podatkowej, od spełnienia warunków związanych z przedstawieniem nowego elementu mogącego prowadzić do zmiany ustaleń tej kontroli, i to nawet w braku ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, o ile dany podatnik może skutecznie skorzystać z prawa do korekty w rozsądnym terminie.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 3 czerwca 2026 r.

Podpisy