

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 14 lutego 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Trzynasta dyrektywa 86/560/EWG – Warunki zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT) – Zasady równoważności i skuteczności – Przedsiębiorstwo niemające siedziby w Unii Europejskiej – Wcześniejsza i ostateczna decyzja odmawiająca zwrotu VAT – Błędny numer identyfikacji VAT

W sprawie C-562/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Audiencia Nacional (sąd najwyższy, Hiszpania) postanowieniem z dnia 15 września 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 września 2017 r., w postępowaniu:

Nestrad SA

przeciwko

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: K. Jürimäe, prezes izby, E. Juhász i C. Vajda (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: L. Carrasco Marco, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 listopada 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Nestrad SA przez E. Codesa Feijoo, procurador, i A. Iglesias Querol, abogada,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Jiménez Garcíę, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i F. Clotuche-Duvieusart, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. 1986, L 326, s. 40 – wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 129, zwanej dalej „trzynastą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Nestrade SA, spółką handlową z siedzibą w Szwajcarii, a Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (państwową agencją administracji podatkowej, Hiszpania) i Tribunal Económico-Administrativo Central (centralnym sądem administracyjno-gospodarczym, Hiszpania), w przedmiocie odmowy zwrotu części podatku od wartości dodanej (VAT) z powodu wcześniejszej ostatecznej decyzji odmownej.

Ramy prawne

Prawo Unii

Trzynasta dyrektywa

3 Zgodnie z art. 2 trzynastej dyrektywy:

„1. Bez uszczerbku dla art. 3 i 4 każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach określonych poniżej, podatek [VAT] pobrany od świadczonych usług lub dostarczonego majątku ruchomego na terytorium kraju przez innego podatnika lub pobrany z tytułu przywozu towarów do kraju, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) [szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23)] lub świadczenia usług wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy.

2. Państwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu określonego w ust. 1 od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści odnoszących się do podatków obrotowych.

3. Państwa członkowskie mają prawo nadać mianowania przedstawiciela podatkowego”.

4 Artykuł 3 ust. 1 trzynastej dyrektywy stanowi:

„Zwrot podatku, określony w art. 2 ust. 1, zostanie przyznany po uprzednim złożeniu wniosku przez podatnika. Państwa członkowskie określają warunki składania wniosków, w tym z terminami ich składania, okresem trwania zwolnienia, wskazaniem wadliwych do przyjmowania wniosków i określeniem minimalnych kwot, w odniesieniu do których wnioski mogą być składane. Określają także warunki dokonywania zwrotów, w tym z terminami ich dokonywania i nakładają na wnioskodawcę zobowiązania, które są konieczne do oceny, czy wniosek jest uzasadniony, i zapobiegania oszustwu, w szczególności zobowiązanie do przedstawiania dowodu prowadzenia działalności gospodarczej zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy [77/388]. Wnioskodawca musi poświadczyc na piśmie, że w czasie określonym nie przeprowadził żadnej transakcji niespełniającej warunków przewidzianych w art. 1 pkt 1 niniejszej dyrektywy”.

5 Artyku? 170 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 1) (zwanej dalej „dyrektyw? 2006/112”), stanowi:

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu art. 1 [trzynastej dyrektywy], art. 2 pkt 1 i art. 3 dyrektywy [Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. okre?laj?cej szczegó?owe zasady zwrotu podatku od warto?ci dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, lecz maj?cym siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23)] oraz art. 171 niniejszej dyrektywy, nie maj? siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nabywaj? towary i us?ugi lub importuj? towary podlegaj?ce VAT, maj? prawo otrzyma? zwrot tego podatku, o ile te towary i us?ugi s? wykorzystywane do celów nast?puj?cych transakcji:

- a) transakcji, o których mowa w art. 169;
- b) transakcji, z tytu?u których podatek jest p?atny wy??cznie przez nabywc? lub us?ugobiorc? zgodnie z art. 194–197 i art. 199”.

6 Artyku? 171 tej dyrektywy stanowi:

„1. Zwrot VAT podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nabywaj? towary i us?ugi lub importuj? towary podlegaj?ce VAT, lecz którzy maj? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, dokonywany jest zgodnie z procedur? okre?lon? w dyrektywie [2008/9].

2. Zwrot VAT podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium Wspólnoty odbywa si? zgodnie ze szczegó?owymi przepisami wykonawczymi okre?lonymi w dyrektywie [trzynastej dyrektywie].

Podatnicy, o których mowa w art. 1 [trzynastej dyrektywy], a którzy w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nabywaj? towary i us?ugi lub importuj? towary podlegaj?ce VAT, dokonali wy??cznie dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug na rzecz osoby, w odniesieniu do których odbiorca zosta? wyznaczony jako osoba zobowi?zana do zap?aty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199, s? równie? uznawani, do celów stosowania powy?szej dyrektywy, za podatników niemaj?cych siedziby na terytorium Wspólnoty.

3. [Trzynasta dyrektywa] nie ma zastosowania do:

- a) kwot VAT zafakturowanych niezgodnie z przepisami krajowymi danego pa?stwa cz?onkowskiego;
- b) zafakturowanych kwot VAT w odniesieniu do towarów, których dostawa jest, lub mo?e by?, zwolniona na mocy art. 138 lub art. 146 ust. 1 lit. b)”.

Prawo hiszpa?skie

7 Artyku? 119 bis Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor A?adido (ustawy 37/1992 o podatku od warto?ci dodanej) z dnia 28 grudnia 1992 r., zatytu?owany „Szczeg?lny system zwrotu na rzecz okre?lonych przedsi?biorc?w i podmiot?w gospodarczych niemaj?cych siedziby na terytorium stosowania [VAT], ani we Wsp?ólnocie, na Wyspach Kanaryjskich, w Ceucie i Melilli”, w brzmieniu maj?cym zastosowanie w chwili zaistnienia okoliczno?ci w post?powaniu g??wnym, stanowi:

„Przedsi?biorcy lub podmioty gospodarcze niemaj?ce siedziby ani na terytorium stosowania [VAT], ani we Wsp?ólnocie, ani na Wyspach Kanaryjskich. ani w Ceucie lub Melilli mog? wyst?pi? o zwrot kwot podatku od warto?ci dodanej, jakie zap?acili z tytu?u nabycia lub przywozu towar?w lub us?ug dokonanych na wspomnianym terytorium, na warunkach i w granicach przewidzianych w art. 119 niniejszej ustawy, z zastrze?eniem poni?szych postanowie? oraz zgodnie z procedur? ustanowion? w drodze rozporz?dzenia:

[...]”.

8 Artyku? 31 Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor A?adido (dekretu kr?lewskiego 1624/1992 przyjmuj?cego rozporz?dzenie o podatku od warto?ci dodanej) z dnia 29 grudnia 1992 r., zatytu?owany „Zwrot na rzecz okre?lonych przedsi?biorc?w lub podmiot?w gospodarczych niemaj?cych siedziby na terytorium stosowania [VAT], lecz maj?cych siedzib? we Wsp?ólnocie, na Wyspach Kanaryjskich, w Ceucie lub Melilli”, w brzmieniu maj?cym zastosowanie w dacie zaistnienia okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g??wnym, stanowi:

„[...]

7. [...]

Je?eli istnieje w?tpliwo?ci co do wa?no?ci lub prawid?owo?ci danych zawartych we wniosku o zwrot lub w elektronicznej kopii faktur lub dokument?w przywozowych, kt?rych on dotyczy, organ w?a?ciwy dla jego rozpoznania mo?e wezwa? w razie potrzeby wnioskodawc? o przedstawienie orygina?w tych dokument?w poprzez wszcz?cie post?powania o uzyskanie dodatkowych lub p??niejszych informacji, o kt?rych mowa w art. 119 ust. 7 ustawy 37/1992. Wspomniane orygina?y musz? pozostawa? do dyspozycji organu podatkowego do czasu przedawnienia zobowi?zania podatkowego.

Adresat wezwania o dodatkowe lub p??niejsze informacje powinien odpowiedzie? na nie w terminie jednego miesi?ca, licz?c od dnia jego otrzymania.

8. Decyzja rozstrzygaj?ca wniosek o zwrot powinna zosta? wydana i dor?czona wnioskodawcy w terminie czterech miesi?cy liczonych od daty jego otrzymania przez organ w?a?ciwy dla wydania tej decyzji.

Niemniej jednak, je?eli wniosek o dodatkow? lub p??niejsz? informacj? jest konieczny, decyzja powinna zosta? wydana i dostarczona wnioskodawcy w terminie dw?ch miesi?cy od dnia otrzymania ??danej informacji lub po up?ywie miesi?ca od dnia wezwania, je?eli adresat wezwania na nie nie odpowiedzia?. W tych przypadkach minimalny czas post?powania o zwrot wynosi? b?dzie sze?? miesi?cy liczonych od dnia otrzymania wniosku przez organ w?a?ciwy dla jego rozstrzygni?cia.

W ka?dym razie, je?eli wniosek o dodatkowe lub uzupe?niaj?ce informacje jest konieczny, maksymalny termin na rozpatrzenie wniosku o zwrot b?dzie wynosi? osiem miesi?cy liczonych od

dnia jego otrzymania, przy czym przyjmuje się, że wniosek został oddalony po upływie terminów, o których mowa w niniejszym ustępie, jeżeli nie otrzymano wyraźnej notyfikacji o jego rozstrzygnięciu.

[...]

10. Oddalenie całego lub części wniosku o zwrot może zostać zaskarżone przez wnioskodawcę zgodnie z postanowieniami tytułu V [Ley 58/2003 General Tributaria (ustawy 58/2003 – ordynacja podatkowa, zwanej dalej „ordynacją podatkową”) z dnia 17 grudnia 2003 r.].

[...]”.

9 Artykuł 31 bis dekretu królewskiego nr 1624/1992 stanowi:

„[...]

3. Oryginalne faktury i pozostałe dokumenty uzasadniające prawo do zwrotu powinny pozostawać do dyspozycji organu podatkowego do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

[...]

5. Postępowanie i decyzje w sprawach wniosków o zwrot, o których mowa w niniejszym artykule, następują zgodnie z postanowieniami art. 31 ust. 6–11 niniejszego rozporządzenia”.

10 Zgodnie z art. 139 ordynacji podatkowej, zatytułowanym „Zakończenie ograniczonego postępowania weryfikacyjnego”:

„1. Ograniczone postępowanie weryfikacyjne kończy się w jeden z następujących sposobów:

- a) w drodze wyraźnej decyzji organu podatkowego o treści, o której mowa w kolejnym ustępie;
- b) w wyniku bezskutecznego upływu terminu po tym, jak upłynął termin uregulowany w art. 104 niniejszej ustawy bez notyfikacji o wyrażonym rozstrzygnięciu wniosku, przy czym nie stoi to na przeszkodzie temu, aby administracja podatkowa mogła wszcząć ponownie to postępowanie po upływie terminu przedawnienia.

[...]

2. Decyzja administracyjna, która kończy ograniczone postępowanie weryfikacyjne, powinna zawierać przynajmniej następujące treści:

- a) zobowiązanie podatkowe lub jego elementy i okres będący przedmiotem kontroli;
- b) wyszczególnienie konkretnych dokonanych czynności;
- c) przedstawienie okoliczności i podstawy prawnej, jakie uzasadniają decyzję;
- d) tymczasowe określenie wysokości podatku [...].”.

11 Artykuł 219 ordynacji podatkowej, zatytułowany „Odwołanie decyzji o nałożeniu podatków i nałożeniu sankcji”, stanowi:

„1. Organ podatkowy może odwołać swoje decyzje z korzyści dla zainteresowanych, jeżeli dojdzie do wniosku, iż w sposób oczywisty naruszają one ustawę, jeżeli zaistniały okoliczności

faktyczne, które dotyczą szczególnej sytuacji prawnej, w oczywisty sposób wskazują na bezzasadność wydanej decyzji, lub jeżeli przy przeprowadzaniu postępowania zainteresowani nie mogli wykonać prawa do obrony.

Odwołanie nie może stanowić w żadnym wypadku odstąpienia lub zwolnienia, którego nie dopuszczają przepisy podatkowe, ani być sprzeczne z zasadą równości, interesem publicznym lub porządkiem prawnym.

2. Odwołanie jest możliwe tylko wtedy, gdy nie upłynął termin przedawnienia.

[...]”.

Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

12 Nestrade, której siedziba spółki i siedziba dla celów podatkowych znajdują się w Szwajcarii, dokonywała transakcji podlegających VAT w Hiszpanii.

13 W dniu 21 września 2010 r. Nestrade wniosła do AEAT w drodze postępowania o zwrot kwot VAT zapłaconych w ramach stosowania hiszpańskiego VAT przez przedsiębiorcę niemającego siedziby w Unii Europejskiej o zwrot kwot zapłaconych przy okazji dostawy towarów przez jej dostawcę Hero España, SA (zwaną dalej „Hero”) w trzecim i czwartym kwartale 2009 r. Nestrade wniosła również o zwrot wszystkich innych kwot VAT zapłaconych przy okazji dostawy towarów przez Hero w latach podatkowych 2008–2010.

14 W odniesieniu do wszystkich owych lat podatkowych AEAT zażądała od Nestrade przedstawienia faktur odpowiadających dostawom towarów przez Hero (zwanym dalej „prawidłowymi fakturami”), ponieważ faktury przedstawione pierwotnie zawierały niderlandzki numer identyfikacyjny dla celów VAT Nestrade, podczas gdy należało na nich wskazać szwajcarski numer identyfikacyjny dla celów VAT.

15 W dniu 23 listopada 2010 r. AEAT wezwała Nestrade, aby w terminie 10 dni roboczych liczonych od dnia doręczenia jej wezwania, co nastąpiło w dniu 13 grudnia 2010 r., dostarczyła jej prawidłowe faktury za trzeci i czwarty kwartał 2009 r. Nestrade nie zastosowała się do tego wezwania w wyznaczonym terminie.

16 W dniu 10 stycznia 2011 r. Hero wystawiła faktury korygujące za trzeci i czwarty kwartał 2009 r.

17 W dniu 5 kwietnia 2011 r. AEAT wydała decyzję odmawiającą zwrotu kwoty 114 662,59 EUR dochodzonej za trzeci i czwarty kwartał 2009 r. z tego powodu, iż nie mógł ustalić zasadności wniosku.

18 Decyzja ta nie została zaskarżona przez Nestrade i stała się ostateczna w dniu 14 maja 2011 r.

19 W dniu 5 sierpnia 2011 r. Nestrade ponownie wniosła do AEAT o zwrot kwot VAT zapłaconych w ramach wykonywania działalności za lata podatkowe 2008–2010, a ponadto wniosła o zwrot kwot VAT zapłaconych za okres pomiędzy styczniem 2011 r. a marcem 2011 r. Przy tej okazji Nestrade przedstawiła faktury korygujące i unieważniła faktury wystawione pierwotnie przez Hero za każdy wymieniony rok, w tym w odniesieniu do trzeciego i czwartego kwartału roku podatkowego 2009.

20 W decyzji z dnia 12 grudnia 2011 r. AEAT postanowiła, po pierwsze, przyznać zwrot kwot VAT zapłaconych w związku z wykonywaniem działalności gospodarczej za lata podatkowe

2008 i 2010, a także za pierwszy i drugi kwartał 2009 r. w łącznej kwocie 542 094,25 EUR. AEAT uznała, że Nestrade odpowiedziała na jej wezwania i przedstawiła zażądane faktury korygujące. AEAT przyznała zwrot po sprawdzeniu spełnienia przewidzianych w tym celu przesłanek. Po drugie, AEAT postanowiła odmówić zwrotu kwot VAT odpowiadających dwóm fakturom wystawionym przez Hero z tytułu trzeciego i czwartego kwartału roku podatkowego 2009. Odmowa ta opierała się na tym, że odmówiono owego zwrotu w decyzji z dnia 5 kwietnia 2011 r., która stała się ostateczna w dniu 14 maja 2011 r.

21 W dniu 8 marca 2012 r. AEAT utrzymała w mocy decyzję z dnia 12 grudnia 2011 r.

22 Nestrade wniosła odwołanie w postępowaniu administracyjnym na decyzję AEAT z dnia 12 grudnia 2011 r. i z dnia 8 marca 2012 r. Odwołanie to zostało oddalone decyzją Tribunal Económico-Administrativo Central (centralnego sądu administracyjno-gospodarczego) z dnia 22 stycznia 2015 r. Głównym powodem tego oddalenia była administracyjna powaga rzeczy osądzonej.

23 Nestrade wniosła skargę do sądu od decyzji AEAT z dnia 12 grudnia 2011 r. i z dnia 8 marca 2012 r. oraz od decyzji Tribunal Económico-Administrativo Central (centralnego sądu administracyjno-gospodarczego) z dnia 22 stycznia 2015 r. do sądu odsyłającego.

24 Sąd ten uznał, że istnieje pewna sprzeczność pomiędzy koniecznością przestrzegania zasady pewności prawa w szczególności dla ostatecznej decyzji administracyjnej, takiej jak decyzja z dnia 5 kwietnia 2011 r. z jednej strony oraz z drugiej strony koniecznością jednolitego stosowania prawa Unii, takiego jak w szczególności postanowienia dyrektywy 2006/112 dotyczące prawa do odliczenia VAT.

25 W tym kontekście sąd odsyłający przypomina, że Trybunał w wyroku z dnia 8 maja 2013 r., Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297) orzekł, że można odmówić zwrotu VAT zapłaconego w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą, jeżeli faktury korygujące zostały przedstawione organowi podatkowemu po wydaniu przez niego decyzji odmawiającej zwrotu VAT. Zastanawia się on jednak nad tym, czy nie należy odejść od stosowania owego orzecznictwa w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, która charakteryzuje się brakiem rażącego niedbalstwa lub należytej współpracy z AEAT ze strony Nestrade oraz naruszeniem praw do obrony Nestrade.

26 W tych okolicznościach Audiencia Nacional (sąd najwyższy, Hiszpania) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy można zmienić rozwiązanie zawarte w wyroku [z dnia 8 maja 2013 r., Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297)] w ten sposób, aby dopuścić zwrot kwot VAT, o który wnioskuje przedsiębiorstwo niemające siedziby w Unii Europejskiej, pomimo że zapadła wcześniej decyzja organu administracyjnego odmawiająca tego zwrotu, ponieważ przedsiębiorstwo to nie odpowiedziało na wezwanie organu podatkowego o poinformowanie go o jego numerze identyfikacji podatkowej, biorąc pod uwagę, iż organ ten posiada już w owej chwili wspomnianą informację, dostarczoną przez skarżycę przy okazji odpowiedzi na inne wezwania?

W wypadku udzielenia na to pytanie odpowiedzi twierdzącej:

2) Czy można przyjąć, że zastosowanie z mocą wsteczną wyroku [z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)] wymaga uchylecia decyzji administracyjnej odmawiającej zwrotu wspomnianych kwot VAT, z uwagi na to, że rzeczona decyzja ograniczyła się do utrzymania w mocy wcześniejszej prawomocnej decyzji administracyjnej odmawiającej zwrotu tych kwot, która została wydana przez AEAT w postępowaniu innym niż przewidziane przez

ustaw? dla takiego przypadku, a ponadto ogranicza?a prawa wnioskuj?cego o zwrot, pozbawiaj?c go prawa do obrony?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

27 Tytu?em wst?pu nale?y zauwa?y?, po pierwsze, ?e w swojej decyzji s?d odsy?aj?cy odnosi si? do przepis?w dyrektywy 2006/112 dotycz?cych prawa do odliczenia VAT oraz do dotycz?cego tych przepis?w orzecznictwa Trybuna?u.

28 Jednak?e okoliczno??, i? s?d krajowy wskaza? formalnie we wniosku prejudycjalnym okre?lone przepisy prawa Unii, nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybuna? przekaza? temu s?dowi wszelkie wskaz?wki dotycz?ce wyk?adni, kt?re mog? by? pomocne w rozstrzygni?ciu rozpatrywanej przez niego sprawy, niezale?nie od tego, czy s?d krajowy powo?a? si? na nie w tre?ci pyta?. W tym wzgl?dzie do Trybuna?u nale?y wskazanie na podstawie wszystkich informacji przedstawionych przez s?d krajowy, a w szczeg?lno?ci na podstawie uzasadnienia postanowienia odsy?aj?cego, element?w prawa Unii, kt?re wymagaj? wyk?adni w ?wietle przedmiotu sporu (wyrok z dnia 29 wrze?nia 2016 r., *Essent Belgium*, C?492/14, EU:C:2016:732, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Jak zauwa?y?y rz?d hiszpa?ski i Komisja Europejska, sprawa w post?powaniu g??wnym dotyczy wniosku o zwrot kwot VAT z?o?onego przez przedsi?biorstwo maj?ce siedzib? w pa?stwie trzecim, to znaczy w Szwajcarii. Ot? warunki zwrotu VAT podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium Unii s? regulowane przez trzynast? dyrektyw?, co wynika z jej art. 2 ust. 1. Trybuna? wyja?ni? w tym zakresie, ?e postanowienia trzynastej dyrektywy, a w szczeg?lno?ci wspomniany art. 2 ust. 1, nale?y uzna? za *lex specialis* w stosunku do art. 170 i 171 dyrektywy 2006/112 (wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., *Komisja/Zjednoczone Kr?lestwo*, C?582/08, EU:C:2010:429, pkt 35).

30 W ten sposób nale?y oceni? przedstawione pytania w ?wietle postanowie? trzynastej dyrektywy.

31 Po drugie, nale?y podkre?li?, ?e sprawa w post?powaniu g??wnym nie dotyczy tymczasowych skutk?w korekty danej faktury, co do kt?rej to kwestii Trybuna? ju? si? wypowiedzia?, odnosz?c si? do prawa do odliczenia VAT w wyroku z dnia 15 wrze?nia 2016 r., *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691). Przeciwnie, dotyczy ona uprawnienia pa?stwa cz?onkowskiego do ograniczenia w czasie mo?liwo?ci korygowania b??dnych faktur dla cel?w skorzystania z prawa do zwrotu VAT. S?d odsy?aj?cy wyja?nia, ?e w prawie hiszpa?skim taka korekta nie mo?e ju? wywo?a? skutk?w po tym, jak decyzja administracyjna odmawiaj?ca zwrotu sta?a si? ostateczna.

32 Z uwagi na powy?sze nale?y uzna?, ?e przez swoje pytania, kt?re nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy postanowienia trzynastej dyrektywy powinno si? interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one temu, aby pa?stwo cz?onkowskie ogranicza?o w czasie mo?liwo?? korygowania b??dnych faktur, na przyk?ad poprzez korekt? pierwotnie umieszczonego na fakturze numeru identyfikacyjnego dla cel?w VAT, w celu skorzystania z prawa do zwrotu VAT.

33 Trybuna? orzek?, ?e przepisy sz?stej dyrektywy 77/388 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwiaj? si? one uregulowaniu krajowemu, na podstawie kt?rego mo?na odm?wi? prawa do odliczenia podatku VAT podatnikom, kt?rzy posiadaj? faktury zawieraj?ce braki, nawet je?li zostaj? one uzupe?nione poprzez przedstawienie informacji maj?cych na celu wykazanie prawdziwo?ci, charakteru i kwoty zafakturowanych transakcji po wydaniu takiej decyzji odmownej (zob. podobnie wyrok z dnia 8 maja 2013 r., *Petroma Transports i in.*, C?271/12, EU:C:2013:297,

pkt 36). Niemniej jednak trzeba wyjaśnić, że szósta dyrektywa 77/388 nie zakazywała również państwowym czy onkowskim dopuszczania korekty niekompletnej faktury po tym, jak organ podatkowy wydał decyzję odmawiającą prawa do odliczenia lub prawa do zwrotu VAT.

34 Twierdzenie to ma również zastosowanie w odniesieniu do trzynastej dyrektywy. Z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy wynika bowiem, że państwa członkowskie określają warunki złożenia wniosku o zwrot VAT, w tym terminy, oraz że nakładają one obowiązki, które są konieczne dla oceny zasadności takiego wniosku.

35 Ponieważ nie zostało ono uregulowane przez trzynastą dyrektywę, ustanowienie przepisów ustalających termin, którego upływ skutkuje ukaraniem niewystarczająco starannego podatnika, który nie skorygował błędnych lub niekompletnych faktur w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT, powinno być regulowane przez prawo krajowe, o ile postępowanie to ma zastosowanie w ten sam sposób do analogicznych praw w dziedzinie podatkowej opartych na prawie krajowym, jak i do praw opartych na prawie Unii (zasada równoważności), oraz po drugie, że nie czyni ono wykonywania prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (zob. analogicznie wyroki: z dnia 8 maja 2008 r., *Ecotrade*, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 46; z dnia 26 kwietnia 2018 r., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W tym zakresie należy przypomnieć, że o ile do sądu krajowego należy ocena zgodności przepisów krajowych z prawem Unii, to jednak Trybunał może dostarczyć mu wszelkiej użytecznej wskazówki dla rozpoznania toczącego się przed nim sporu (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 36).

37 Odnosząc się, po pierwsze, do zasady równoważności, należy przypomnieć, że z zasady tej wynika, że osoby powołujące się na uprawnienia przyznane przez porządek prawny Unii nie mogą znajdować się w gorszej sytuacji niż osoby, które powołują się wyłącznie na prawo krajowe (wyrok z dnia 7 marca 2018 r., *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, pkt 39).

38 Sąd odsyłający zastanawia się nad tym, czy AEAT naruszył owe zasady równoważności w zakresie, w jakim nie odwołał on swojej decyzji z dnia 5 kwietnia 2011 r. na podstawie art. 219 ordynacji podatkowej. W tym względzie należy zauważyć, że nic w aktach przedstawionych Trybunałowi nie pozwala na stwierdzenie, iż artykuł ten znajduje zastosowanie w inny sposób w zależności od tego, czy omawiane prawo zostało przyznane przez prawo Unii, czy przez prawo krajowe.

39 Ponadto, przeciwnie do tego, co podniosło na rozprawie *Nestrade*, zasada równoważności nie została również naruszona przez fakt, że AEAT potraktował w inny sposób, po pierwsze, wnioski o zwrot kwot VAT naliczonego w związku z jej działalnością gospodarczą za lata podatkowe 2008 i 2010, jak również za pierwszy i drugi kwartał roku podatkowego 2009, oraz po drugie, wnioski za trzeci i czwarty kwartał 2009 r. W rzeczywistości bowiem, takie odmienne traktowanie, nawet jeżeli ono zaistniało, to w żaden sposób nie wykazywało odmiennego traktowania praw przyznanych przez unijny porządek prawny i praw o czysto krajowym charakterze.

40 Jeżeli chodzi, po drugie, o zasadę skuteczności, 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. W tej perspektywie należy uwzględnić w razie potrzeby zasady leżące u podstaw krajowego systemu prawnego, takie jak zasada prawa do obrony, zasada pewności prawa i

zasada prawidłowego przebiegu postępowania (wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Trybunał orzekł już, że możliwość złożenia wniosku o zwrot nadpłaconego 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 w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych (wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, pkt 29). Trybunał uznał również za zgodne z prawem Unii ustalenie pod rygorem prekluzji rozśdnych terminów wniesienia skargi w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie odnośnego podatnika i odnośny organ administracyjny. Terminy takie nie czyni bowiem praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywanie uprawnień przyznanych przez unijny porządek prawny, nawet jeżeli z definicji upływ tych terminów powoduje odrzucenie w całości lub w części wniesionej skargi (wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 W niniejszym przypadku AEAT w dniu 23 listopada 2010 r. wezwała Nestrade do przedstawienia w terminie dziesięciu dni liczonych od daty doręczenia tego wezwania, co nastąpiło w dniu 13 grudnia 2010 r., prawidłowych faktur.

43 Należy stwierdzić, że z postanowienia odsyłającego nie wynika, że Nestrade powiadomiła AEAT o okoliczności, iż nie znajdowała się ono w posiadaniu prawidłowych faktur w dniu wezwania jej przez ów organ. Ponadto z owego postanowienia wynika, że Nestrade nie przedstawiła AEAT owych faktur przez okres prawie trzech miesięcy, jakie upłynęły pomiędzy datą ich otrzymania a datą przyjęcia decyzji odmawiającej zwrotu VAT. Nestrade nie zaskarżyła również tej ostatniej decyzji, zanim stała się ona ostateczna, pomimo że zdaniem sądu odsyłającego mogło ono złożyć środek zaskarżenia na tę decyzję w rozśdnym terminie.

44 W tych okolicznościach należy stwierdzić, z zastrzeżeniem zweryfikowania tego przez sąd odsyłający, że nie uczyniono wykonania przez Nestrade prawa do zwrotu VAT praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym.

45 W tym kontekście należy przypomnieć, że jeżeli organ podatkowy dysponuje danymi koniecznymi dla ustalenia, że podatnik jest płatnikiem VAT, nie może on nakładać dodatkowych warunków, które mogłyby skutkować ograniczeniem powodującym praktyczne nieistnienie wykonywania prawa do odliczenia VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 30 września 2010 r., Uszodaépít, C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 40).

46 Podobny tok rozumowania należy przyjąć w odniesieniu do prawa do zwrotu VAT. Niemniej jednak, jeżeli chodzi o sprawę w postępowaniu głównym, okazuje się, jak podniosła Komisja, że AEAT nie dysponowała danymi koniecznymi dla oceny prawa do zwrotu VAT omawianego w postępowaniu głównym na podstawie informacji przedstawionych jej przez Nestrade w ramach innych wniosków o zwrot dotyczących tego samego wystawcy, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

47 Z uwagi na powyższe rozważania na przedstawione pytania trzeba odpowiedzieć, że przepisy trzynastej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one temu, aby państwo członkowskie ograniczało w czasie możliwość skorygowania błędnych faktur, na przykład poprzez korektę pierwotnie zamieszczonego na fakturze numeru identyfikacyjnego dla celów VAT, w celu wykonania prawa do zwrotu VAT, o ile przestrzegane są zasady równowagi i skuteczności, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

48 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 (dziewięć izba) orzeka, co następuje:

Przepisy trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie ograniczało w czasie możliwości skorygowania błędnych faktur, na przykład poprzez korektę pierwotnie zamieszczonego na fakturze numeru identyfikacyjnego dla celów podatku od wartości dodanej (VAT), w celu wykonania prawa do zwrotu VAT, o ile przestrzegane są zasady równowagi i skuteczności, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy

* Język postępowania: hiszpański.