

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

zo 14. februára 2019 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Trinásta smernica 86/560/EHS – Postup vrátenia dane z pridanej hodnoty (DPH) – Zásady ekvivalencie a efektivity – Podnik, ktorý nie je usadený v Európskej únii – Predchádzajúce právoplatné rozhodnutie o zamietnutí vrátenia DPH – Nesprávne identifikačné číslo pre DPH“

Vo veci C-562/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Audiencia Nacional (Vrchný súd, Španielsko) z 15. septembra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 25. septembra 2017, ktorý súvisí s konaním:

Nestrade SA

proti

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predsedníčka deviatej komory K. Jürimäe, sudcovia E. Juhász a C. Vajda (spravodajca),

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: L. Carrasco Marco, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 28. novembra 2018,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Nestrade SA, v zastúpení: E. Codes Feijoo, procurador, a A. Iglesias Querol, abogada,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a F. Clotuche-Duvieusart, splnomocnené zástupkyne,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ustanovení trinástej smernice

Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídia na území spoločenstva (Ú. v. ES L 326, 1986, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129) (ďalej len „trinásta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Nestrade SA, obchodnou spoločnosťou usadenou vo Švajčiarsku, na jednej strane a Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (Štátna agentúra pre správu daní, Španielsko) a Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd, Španielsko) na druhej strane, vo veci čiastočného zamietnutia vrátenia dane z pridanej hodnoty (DPH) z dôvodu skoršieho právoplatného rozhodnutia o tomto zamietnutí.

Právny rámec

Právo Únie

Trinásta smernica

3 Podľa článku 2 trinástej smernice:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté články 3 a 4, vráti každý členský štát všetkým osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídia na území spoločenstva, na základe podmienok stanovených v nasledujúcom texte [DPH], ktorou sú zaťažené poskytnuté služby alebo hnuteľný majetok dodané týmto osobám na príslušnom území alebo v príslušnej krajine inými osobami podliehajúcimi zdaneniu, alebo ktorou je zaťažený dovoz tovaru do tejto krajiny, pokiaľ sa tento tovar a služby použijú na účely plnení uvedených v článku 17 ods. 3 písm. a) a b) [šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23),] alebo na zabezpečenie služieb uvedených v bode 1 písm. b) článku 1 tejto smernice.

2. členské štáty môžu podmieniť vrátenie dane podľa odseku 1 poskytnutím porovnateľných výhod týkajúcich sa daní z obratu tretími štátmi.

3. členské štáty môžu požadovať vymenovanie daňového zástupcu.“

4. Článok 3 ods. 1 tejto trinástej smernice stanovuje:

„Vrátenia dane podľa článku 2 ods. 1 sa poskytnú na základe žiadosti osoby podliehajúcej zdaneniu. členské štáty určia podmienky na podávanie žiadostí vrátane predkladacích lehôt, obdobia, ku ktorému sa musia žiadosti vzťahovať, príslušného orgánu, ktorému sa žiadosti podávajú, a minimálnej čiastky, na ktorú sa môžu žiadosti vzťahovať. Okrem toho určia podrobnosti vrátenia dane vrátane lehôt. Žiadateľovi uložia povinnosti potrebné na stanovenie toho, či je žiadosť oprávnená, a na predchádzanie podvodom, predovšetkým povinnosť predložiť dôkaz o tom, že sa príslušná osoba zaoberá hospodárskou činnosťou v súlade s článkom 4 ods. 1 smernice [77/388]. Žiadateľ musí v písomnom prehlásení potvrdiť, že počas stanoveného obdobia neuskutočnil žiadne plnenie, ktoré nezodpovedá podmienkam stanoveným v bode 1 článku 1 tejto smernice.“

Smernica 2006/112/ES

5 ?lánok 170 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) (ďalej len „smernica 2006/112“) stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá v zmysle ?lánku 1 [trinástej smernice], bodu 1 ?lánku 2 a ?lánku 3 smernice [Rady] 2008/9/ES [z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá vrátenia dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v ?lenskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom ?lenskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23),] a ?lánku 171 tejto smernice nie je usadená v ?lenskom štáte, v ktorom nakupuje tovar a služby alebo do ktorého dováža tovar podliehajúci DPH, má právo na vrátenie DPH, pokiaľ sú tovar a služby použité na tieto účely:

- a) transakcie uvedené v ?lánku 169,
- b) transakcie, pri ktorých platí daň výhradne odberateľ v súlade s ?lánkami 194 až 197 a ?lánkom 199.“

6 ?lánok 171 tejto smernice uvádza:

„1. DPH sa vracia zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v ?lenskom štáte, v ktorom nakupujú tovar a služby alebo do ktorého dovážajú tovar podliehajúci DPH, ale ktoré sú usadené v inom ?lenskom štáte, v súlade s podrobnými predpismi ustanovenými v smernici [2008/9].

2. DPH sa vracia zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené na území Spoločenstva, v súlade s podrobnými vykonávacími predpismi ustanovenými v [trinástej smernici].

Zdaniteľné osoby uvedené v ?lánku 1 [trinástej smernice], ktoré v ?lenskom štáte, v ktorom nakupujú tovar a služby alebo do ktorého dovážajú tovar podliehajúci DPH, iba dodávali tovar alebo poskytovali služby osobe, ktorá bola určená za osobu povinnú platiť DPH v súlade s ?lánkami 194 až 197 a ?lánkom 199 sa na účely uplatňovania uvedenej smernice tiež považujú za osoby povinné platiť DPH, ktoré nie sú usadené v tomto ?lenskom štáte.

3. [Trinásta smernica] sa nevzťahuje na:

- a) sumy DPH, ktoré boli podľa právnych predpisov ?lenského štátu vrátenia dane nesprávne vyfakturované;
- b) fakturované sumy DPH z tovaru, ktorého dodanie je alebo môže byť oslobodené v súlade s ?lánkom 138 alebo ?lánkom 146 ods. 1 písm. b).“

Španielske právo

7 ?lánok 119a Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon 37/1992 o dani z pridanej hodnoty) z 28. decembra 1992, s názvom „Osobitné pravidlá týkajúce sa vrátenia dane určitým podnikateľom alebo hospodárskym subjektom neusadeným na území, na ktorom sa uplatňuje [DPH], ani v Spoločenstve, na Kanárskych ostrovoch, v Ceute alebo Melille“, v znení uplatniteľnom na vec samu, stanovuje:

„Podnikatelia alebo hospodárske subjekty neusadené na území, na ktorom sa uplatňuje [DPH], ani v Spoločenstve, na Kanárskych ostrovoch, v Ceute alebo Melille, môžu požiadať o vrátenie [DPH], ktorú zaplatili na vstupe za nadobudnutia alebo dovozy tovaru alebo služieb uskutočnené na uvedenom území, ak sú splnené podmienky a dodržané obmedzenia stanovené v ?lánku 119 tohto zákona, s výhradou osobitných ustanovení stanovených nižšie, a v súlade s postupom, ktorý

sa stanoví nariadením:

...“

8 ?lánok 31 Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (krá?ovský dekrét 1624/1992, ktorým sa schva?uje nariadenie o dani z pridanej hodnoty) z 29. decembra 1992, s názvom „Vrátenie dane podnikateľom a hospodárskym subjektom neusadeným na území, na ktorom sa uplat?uje [DPH], ani v Spolo?enstve, na Kanárskych ostrovoch, v Ceute alebo Melille“, v znení uplatnite?nom v ?ase skutkových okolností veci samej, stanovuje:

„...“

7. ...

Ak existujú pochybnosti o pravdivosti alebo správnosti údajov uvedených v žiadosti o vrátenie dane alebo v elektronickej kópii v súvislosti s faktúrami alebo dovoznými dokladmi, na ktoré táto žiadosť odkazuje, orgán príslušný na posúdenie žiadosti môže prípadne vyzvať žiadateľa, aby predložil originály týchto dokumentov, a to prostredníctvom za?atia konania, ktoré je upravené v ?lánku 119 ods. 7 zákona 37/1992 a je zamerané na získanie dopl?ujúcich alebo neskorších informácií. Tieto originály musia byť k dispozícii da?ovej správe až do uplynutia lehoty, v ktorej sa preml?í da?ová povinnosť.

Adresát žiadosti o dopl?ujúce alebo neskoršie informácie musí takejto žiadosti vyhovieť v lehote jedného mesiaca od jej doručenia.

8. Rozhodnutie o žiadosti o vrátenie dane sa musí prijať a doručiť žiadateľovi do štyroch mesiacov odo dňa doručenia tejto žiadosti orgánu príslušnému na prijatie uvedeného rozhodnutia.

Ak je však potrebné podať žiadosť o dopl?ujúce alebo neskoršie informácie, rozhodnutie sa musí prijať a doručiť žiadateľovi v lehote dvoch mesiacov od poskytnutia vyžiadaných informácií alebo po uplynutí jedného mesiaca odo dňa podania tejto žiadosti, ak jej adresát nevyhovel. V týchto prípadoch konanie o vrátení dane trvá aspoň šesť mesiacov, ktoré sa po?ítajú od doručenia žiadosti orgánu príslušnému na rozhodnutie o nej.

V každom prípade, ak je potrebné podať žiadosť o dopl?ujúce alebo neskoršie informácie, maximálna lehota na rozhodnutie o žiadosti o vrátenie dane je osem mesiacov odo dňa jej doručenia, pričom táto žiadosť sa považuje za zamietnutú, ak po uplynutí lehôt uvedených v tomto odseku nebolo doručené výslovné oznámenie o rozhodnutí o nej.

...

10. Úplné alebo ?iasto?né zamietnutie žiadosti o vrátenie dane môže žiadateľ napadnúť v súlade s ustanoveniami hlavy V [Ley 58/2003 General Tributaria (zákon 58/2003 zavádzajúci všeobecný da?ový kódex, ?alej len „všeobecný da?ový kódex“) zo 17. decembra 2003].

...“

9 ?lánok 31a uvedeného krá?ovského dekrétu 1624/1992 uvádza:

„...“

3. Do uplynutia lehoty, v ktorej sa preml?í da?ová povinnosť, sa musia originály faktúr a iných dokladov preukazujúcich právo na vrátenie dane uchovávať tak, aby sa mohli predložiť správcovi

dane.

...

5. Žiadosti o vrátenie dane v zmysle tohto §lánku sa posudzujú a rozhodnutia o nich sa vydávajú v súlade s §lánkom 31 ods. 6 až 11 tohto nariadenia.“

10 Podľa §lánku 139 všeobecného daňového kódexu s názvom „Skončenie konania týkajúceho sa obmedzenej kontroly“:

„1. Konanie týkajúce sa obmedzenej kontroly sa skončí niektorým z týchto spôsobov:

a) výslovným rozhodnutím daňovej správy, ktorého náležitosti sú uvedené v nasledujúcom odseku;

b) uplynutím času, keď uplynie lehota stanovená v §lánku 104 tohto zákona bez toho, aby došlo k doručeniu výslovného rozhodnutia, čo však nebráni tomu, aby daňová správa mohla počas premlčacej lehoty opäť začať toto konanie.

...

2. Správne rozhodnutie, ktorým sa končí konanie týkajúce sa obmedzenej kontroly, musí obsahovať aspoň tieto náležitosti:

a) daňová povinnosť alebo jej časť a obdobie, ktoré bolo predmetom kontroly;

b) opis konkrétnych uskutočnených úkonov;

c) opis skutkového a právneho stavu, z ktorého rozhodnutie vychádza;

d) predbežné vyšetrenie dane...“

11 §lánok 219 všeobecného daňového kódexu s názvom „Anulácia aktov o vyrubení dane a uložení sankcií“ stanovuje:

„1. Daňová správa môže anulovať svoje akty v prospech dotknutých osôb, ak sa domnieva, že zjavne porušujú zákon, ak dodatočné okolnosti, ktoré sa dotýkajú konkrétnej právnej situácie, svedčia o nesprávnosti vydaného aktu, alebo ak sa dotknuté osoby v priebehu konania nemohli brániť.

Táto anulácia nemôže v nijakom prípade predstavovať odpustenie daňového dlhu alebo oslobodenie od dane, ktoré daňové predpisy nedovoľujú, ani odporovať zásade rovnosti, verejnému záujmu alebo právnomu poriadku.

2. Anulácia je možná len dovtedy, kým neuplynie premlčacia lehota.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Nestrade, ktorá má sídlo a daňový domicil vo Švajčiarsku, uskutočňuje v Španielsku transakcie podliehajúce DPH.

13 Dňa 21. septembra 2010 Nestrade požiadala AEAT v konaní o vrátenie súm DPH zaplatených na vstupe v rámci španielskej DPH uplatnenej na podnikateľ, ktorý nie je usadený

na území Európskej únie, o vrátenie súm zaplatených v súvislosti s dodaním tovaru zo strany jej dodávateľa Hero España SA (ďalej len „Hero“) v treťom a štvrtom štvrťroku 2009. Nestrade zároveň požiadala o vrátenie všetkých ostatných súm DPH zaplatených v rokoch 2008 až 2010 v súvislosti s dodávkou tovaru spoločnosťou Hero.

14 AEAT požiadala Nestrade, aby za všetky tieto roky predložila faktúry zodpovedajúce dodávkam tovaru spoločnosťou Hero (ďalej len „bezchybné faktúry“), pretože v pôvodne vystavených faktúrach bolo uvedené holandské daňové identifikačné číslo spoločnosti Nestrade na účely DPH, hoci správne v nich malo byť uvedené švajčiarske daňové identifikačné číslo na účely DPH.

15 Dňa 23. novembra 2010 AEAT požiadala Nestrade, aby jej v lehote desiatich pracovných dní od doručenia žiadosti, čo nastalo 13. decembra 2010, predložila bezchybné faktúry za tretí a štvrtý štvrťrok 2009. Nestrade tejto žiadosti v stanovenej lehote nevyhovela.

16 Dňa 10. januára 2011 Hero vystavila opravné faktúry za tretí a štvrtý štvrťrok 2009.

17 AEAT 5. apríla 2011 vydala rozhodnutie o zamietnutí vrátenia sumy 114 662,59 eura požadovanej za tretí a štvrtý štvrťrok 2009 z dôvodu, že nemohla posúdiť dôvodnosť žiadosti.

18 Toto rozhodnutie, ktoré Nestrade nenapadla, nadobudlo právoplatnosť 14. mája 2011.

19 Nestrade 5. augusta 2011 opätovne požiadala AEAT o vrátenie súm DPH zaplatených na vstupe v rokoch 2008 až 2010 a okrem toho požiadala aj o vrátenie súm DPH zaplatených na vstupe za obdobie od januára do marca 2011. Nestrade v tejto súvislosti predložila opravné faktúry a zrušila faktúry pôvodne vystavené spoločnosťou Hero za každý z týchto rokov, vrátane tretieho a štvrtého štvrťroka 2009.

20 Vo svojom rozhodnutí z 12. decembra 2011 AEAT rozhodla po prvé o schválení vrátenia súm DPH zaplatených na vstupe za roky 2008 a 2010, ako aj za prvý a druhý štvrťrok 2009 v celkovej výške 542 094,25 eura. AEAT konštatovala, že Nestrade vyhovela jej žiadostiam a predložila požadované opravné faktúry. Povolila vrátenie dane po preverení splnenia požadovaných podmienok. Po druhé AEAT rozhodla o zamietnutí vrátenia súm DPH zodpovedajúcich dvom faktúram vydaným spoločnosťou Hero za tretí a štvrtý štvrťrok 2009. Toto zamietnutie bolo odôvodnené skutočnosťou, že posledné uvedené vrátenie dane bolo zamietnuté rozhodnutím z 5. apríla 2011, ktoré nadobudlo právoplatnosť 14. mája 2011.

21 AEAT 8. marca 2012 potvrdila toto rozhodnutie z 12. decembra 2011.

22 Nestrade podala proti rozhodnutiam AEAT z 12. decembra 2011 a 8. marca 2012 odvolanie v správnom konaní. Toto odvolanie bolo zamietnuté rozhodnutím Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd) z 22. januára 2015. Hlavným dôvodom zamietnutia bola existencia prekážky právoplatne rozhodnutej veci v správnom konaní.

23 Nestrade podala proti rozhodnutiam AEAT z 12. decembra 2011 a 8. marca 2012 a proti rozhodnutiu Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd) z 22. januára 2015 žalobu na vnútroštátny súd.

24 Tento súd uznáva, že existuje určitý rozpor medzi potrebou dodržiavať zásadu právnej istoty, ktorá je charakteristická pre právoplatný správny akt, akým je rozhodnutie z 5. apríla 2011 sporné vo veci samej, na jednej strane, a potrebou jednotne uplatňovať právo Únie, konkrétne ustanovenia smernice 2006/112 upravujúce právo na odpočítanie DPH, na druhej strane.

25 V tejto súvislosti vnútroštátny súd pripomína, že Súdny dvor v rozsudku z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297) rozhodol, že vrátenie DPH zaplatenej na vstupe možno zamietnuť, ak opravné faktúry sú predložené daňovej správe až po tom, ako prijala svoje rozhodnutie o nepriznaní nároku na vrátenie DPH. Pýta sa však, či od uplatnenia tejto judikatúry netreba upustiť v takom prípade, o aký ide vo veci samej, poznačenom absenciou nedbanlivosti alebo chýbajúcej spolupráce s AEAT zo strany spoločnosti Nestrade a zásahom do práv tejto spoločnosti na obranu.

26 Za týchto podmienok Audiencia Nacional (Vrchný súd, Španielsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno judikatúru [vyplývajúcu z rozsudku z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297)] spresniť v tom zmysle, že pripúšťa vrátenie DPH, o ktoré požiadal podnik, ktorý nemá sídlo v Európskej únii, hoci vnútroštátny daňový orgán už vydal rozhodnutie, ktorým zamietol žiadosť o uvedené vrátenie dane, lebo tento podnik nereagoval na výzvu na predloženie informácie o daňovom identifikačnom čísle, s prihliadnutím na to, že správny orgán v uvedenom okamihu mal k dispozícii túto informáciu, ktorú mu poskytla žalobkyňa v reakcii na iné výzvy?

V prípade kladnej odpovede na túto otázku:

2. Možno sa domnievať, že retroaktívne uplatnenie judikatúry [vyplývajúcej z rozsudku z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)] si vyžaduje zrušenie správneho aktu, ktorým bola zamietnutá žiadosť o vrátenie spornej DPH, s prihliadnutím na to, že uvedeným aktom bolo len potvrdené skoršie právoplatné rozhodnutie vydané v správnom konaní, ktorým bola zamietnutá žiadosť o vrátenie uvedenej dane a ktoré vydal AEAT v inom konaní, než aké zákon stanovuje pre tento prípad, a ktorým bol navyše žiadateľ o vrátenie dane ukrátený na svojich právach, keďže bolo porušené jeho právo na obranu?“

O prejudiciálnych otázkach

27 Na úvod treba poznamenať po prvé, že vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí odkazuje na ustanovenia smernice 2006/112 týkajúce sa práva na odpočítanie DPH a na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa týchto ustanovení.

28 Okolnosť, že vnútroštátny súd po formálnej stránke v návrhu na začatie prejudiciálneho konania odkázal na niektoré ustanovenia práva Únie, však nebráni tomu, aby Súdny dvor poskytol tomuto súdu všetky prvky výkladu, ktoré môžu byť užitočné na rozhodnutie veci, ktorú prejednáva, či už na ne vnútroštátny súd v položených otázkach odkázal, alebo nie. V tejto súvislosti prináleží Súdnemu dvoru získať zo všetkých informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, a najmä z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania, prvky práva Únie, ktoré si vyžadujú výklad so zreteľom na predmet sporu (rozsudok z 29. septembra 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, bod 43 a citovaná judikatúra).

29 Ako podotkla španielska vláda a Európska komisia, vec sama sa týka žiadosti o vrátenie súm DPH podanej podnikom usadeným v tretej krajine, a to vo Švajčiarsku. Postup vrátenia DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené na území Únie, upravuje trinásť smernica, ako to

vyplýva z článku 2 ods. 1 tejto smernice. Súdny dvor v tejto súvislosti spresnil, že ustanovenia trinástej smernice a najmä uvedený článok 2 ods. 1 sa musia považovať za *lex specialis* vo vzťahu k článkom 170 a 171 smernice 2006/112 (rozsudok z 15. júla 2010, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-582/08, EU:C:2010:429, bod 35).

30 Preto treba položené otázky preskúmať s ohľadom na ustanovenia trinástej smernice.

31 Po druhé je potrebné zdôrazniť, že spor vo veci samej sa netýka otázky časového úhinku opráv faktúry, na ktorú Súdny dvor v súvislosti s odpočítaním DPH odpovedal v rozsudku z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691). Naopak, týka sa možnosti členských štátov časovo obmedziť možnosť opraviť chybné faktúry na účely výkonu práva na vrátenie DPH. Vnútroštátny súd objasňuje, že v španielskom práve takáto oprava už nemôže vyvolávať úhinky po nadobudnutí právoplatnosti správneho rozhodnutia o zamietnutí vrátenia.

32 Vzhľadom na vyššie uvedené treba konštatovať, že svojimi otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú ustanovenia trinástej smernice vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby členský štát v rámci uplatňovania práva na vrátenie DPH časovo obmedzoval možnosť opraviť chybné faktúry, napríklad opravou identifikačného čísla na účely DPH, ktoré pôvodne bolo uvedené na faktúre.

33 Súdny dvor rozhodol, že ustanovenia šiestej smernice 77/388 sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej zdaniteľným osobám, ktoré sú držiteľmi neúplných faktúr, možno zamietnuť nárok na odpočítanie DPH, hoci boli tieto faktúry doplnené po prijatí takéhoto rozhodnutia o zamietnutí poskytnutím informácií s cieľom potvrdiť pravosť, povahu a sumu fakturovaných transakcií (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. mája 2013, Petroma Transports a i., C-271/12, EU:C:2013:297, bod 36). Treba však spresniť, že šiesta smernica 77/388 nezakazovala členským štátom, aby akceptovali opravu neúplnej faktúry po prijatí rozhodnutia daňovej správy o zamietnutí práva na odpočítanie alebo práva na vrátenie DPH.

34 To isté platí aj pre trinástu smernicu. Z článku 3 ods. 1 tejto smernice totiž vyplýva, že členské štáty určia podmienky na podávanie žiadostí o vrátenie DPH vrátane predkladacích lehôt a uložia povinnosti potrebné pre posúdenie oprávnenosti takejto žiadosti.

35 Keďže v trinástej smernici nie je upravené zavedenie opatrení stanovujúcich lehotu, ktorej uplynutie má za následok sankcionovanie nedostatočne starostlivého daňového subjektu, ktorý opomenul opraviť chybné alebo neúplné faktúry na účely uplatnenia práva na vrátenie DPH, musí danú problematiku upraviť vnútroštátne právo za predpokladu, že na jednej strane sa tento postup uplatní rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie) a na druhej strane, že neznemožní alebo neprimerane nesťaží výkon uvedeného práva (zásada efektivity) (pozri analogicky rozsudky z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 46, ako aj z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38 a citovaná judikatúra).

36 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že je úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť zlučiteľnosť vnútroštátnych opatrení s právom Únie, Súdny dvor mu však môže poskytnúť všetky užitočné informácie na účely rozhodnutia sporu, ktorý prejednáva (rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 36).

37 Pokiaľ ide v prvom rade o zásadu ekvivalencie, treba pripomenúť, že táto zásada sa zakladá na myšlienke, že jednotlivci uplatňujúci si práva priznané právnym poriadkom Únie nesmú byť znevýhodnení v porovnaní s jednotlivcami, ktorí si uplatňujú práva tiež vnútroštátnej povahy (rozsudok zo 7. marca 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, bod 39).

38 Vnútroštátny súd sa pýta, či AEAT porušila túto zásadu ekvivalencie v rozsahu, v akom daná agentúra nezrušila svoje rozhodnutie z 5. apríla 2011 podľa článku 219 všeobecného daňového kódexu. V tejto súvislosti treba uviesť, že nič v spise predloženom Súdnemu dvoru nenasvedčuje tomu, že tento článok sa uplatňuje odlišne v závislosti od toho, či predmetné právo je priznané právom Únie alebo vnútroštátnym právom.

39 Navyše, na rozdiel od toho, čo Nestrade uviedla na pojednávaní, nedošlo k porušeniu zásady ekvivalencie tým, že AEAT zaobchádzala odlišne na jednej strane so žiadosťami o vrátenie súm DPH zaplatených na vstupe za roky 2008 a 2010, ako aj za prvý a druhý štvrťrok 2009 a na druhej strane so žiadosťou o vrátenie súm DPH za tretí a štvrtý štvrťrok 2009. Takéto zaobchádzanie, aj keby bolo dokázané, totiž absolútne nepredstavuje rozdielne zaobchádzanie s právami priznanými právnym poriadkom Únie a s právami toho istého vnútroštátnej povahy.

40 Pokiaľ ide v druhom rade o zásadu efektivity, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že otázka, či vnútroštátne procesné ustanovenie vedie k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv, ktoré právo Únie priznáva jednotlivcom, sa musí skúmať s prihliadnutím na postavenie tohto ustanovenia v celom konaní, ako aj na jeho priebeh a jeho osobitosti na rôznych vnútroštátnych súdoch. Z tohto hľadiska treba v prípade potreby vziať do úvahy zásady, ktoré sú základom vnútroštátneho súdneho systému, akými sú ochrana práva na obranu, zásada právnej istoty a riadneho priebehu konania (rozsudok zo 7. marca 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, bod 43 a citovaná judikatúra).

41 Súdny dvor už rozhodol, že možnosť podať žiadosť o vrátenie preplatiek DPH bez časového obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby sa daná situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti nemohla donekonečna spochybňovať vo vzťahu k danej správe (rozsudok z 21. júna 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, bod 29). Súdny dvor uznal zlučiteľnosť stanovenia primeraných lehôt na podanie žalôb s právom Únie pod hrozbou preklúzie v záujme právnej istoty, ktorá chráni tak dotknutú osobu, ako aj dotknutý správny orgán. Tieto lehoty totiž nie sú takej povahy, aby viedli k praktickej nemožnosti alebo k neprimeranému sťaženiu výkonu práv, ktoré priznáva právny poriadok Únie, aj keď ich uplynutie, ako vyplýva z ich podstaty, spôsobuje úplné alebo čiastočné zamietnutie podanej žaloby (rozsudok zo 14. júna 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, bod 42 a citovaná judikatúra).

42 V predmetnom prípade AEAT 23. novembra 2010 požiadala Nestrade, aby jej v lehote desiatich pracovných dní od doručenia žiadosti, čo nastalo 13. decembra 2010, predložila bezchybné faktúry.

43 Treba konštatovať, že z rozhodnutia vnútroštátneho súdu nevyplýva, že Nestrade informovala AEAT o skutočnosti, že nevlastní bezchybné faktúry ku dňu žiadosti uvedenej danej správy. Z tohto rozhodnutia okrem iného vyplýva, že Nestrade nepredložila tieto faktúry AEAT počas takmer troch mesiacov, ktoré uplynuli medzi dňom, keď ich dostala, a dátumom prijatia rozhodnutia o zamietnutí vrátenia DPH. Nestrade dokonca posledné uvedené rozhodnutie nenapadla ešte pred nadobudnutím jeho právoplatnosti, hoci podľa vnútroštátneho súdu mohla proti tomuto rozhodnutiu podať opravný prostriedok v primeranej lehote.

44 Za týchto podmienok treba konštatovať, že – s výhradou overenia zo strany vnútroštátneho súdu – spoločnosť Nestrade nebol prakticky znemožnený alebo neprimerane sťažený výkon jej práva na vrátenie DPH.

45 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že ak daná správa disponuje údajmi potrebnými na určenie, či je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť DPH, nemôže v súvislosti s právom tejto

zdanite?nej osoby odpo?íta? DPH stanoví? dodato?né požiadavky, ktoré môžu mať za následok absolútnu nemožnosť uplatnenia tohto práva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. septembra 2010, *Uszodaépít?*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 40).

46 Rovnaká úvaha platí aj pokiaľ ide o právo na vrátenie DPH. Zdá sa však, že pokiaľ ide o vec samu, ako uviedla Komisia, AEAT nemala k dispozícii údaje, ktoré boli potrebné na posúdenie práva na vrátenie DPH sporného vo veci samej na základe informácií poskytnutých spoločnosťou Nestrade v rámci iných žiadostí o vrátenie vzťahujúcich sa na rovnakého dodávateľa, čo musí overiť vnútroštátny súd.

47 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať, že ustanovenia trinástej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby členský štát v rámci výkonu práva na vrátenie DPH časovo obmedzil možnosť opraviť chybné faktúry, napríklad opravou identifikačného čísla na účely DPH, ktoré pôvodne bolo uvedené na faktúre, za predpokladu, že sú dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, čo musí overiť vnútroštátny súd.

O trovách

48 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (deviata komora) rozhodol takto:

Ustanovenia trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídli na území spoločenstva, sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby členský štát v rámci výkonu práva na vrátenie DPH časovo obmedzil možnosť opraviť chybné faktúry, napríklad opravou identifikačného čísla na účely DPH, ktoré pôvodne bolo uvedené na faktúre, za predpokladu, že sú dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, čo musí overiť vnútroštátny súd.

Podpisy

* Jazyk konania: španielčina.