



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta 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:

Nestrade SA

przeciwko

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

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

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

wydaje następujący

* Język postępowania: hiszpański.

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 jęz. 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 dyrektywa 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 jęz. 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 żądać 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, łącznie z terminami ich składania, okresem trwania zwolnienia, wskazaniem władz właściwych do przyjmowania wniosków i określeniem minimalnych kwot, w odniesieniu do których wnioski mogą być składane. Określają także warunki dokonywania zwrotów, łącznie z terminami ich dokonywania i nakładają na wnioskodawcę zobowiązania, które są konieczne do oceny, czy wniosek jest uzasadniony, i zapobieżenia oszustwu, w szczególności zobowiązanie do przedstawiania dowodu prowadzenia działalności gospodarczej zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy [77/388]. Wnioskodawca musi poświadczyć na piśmie, że w czasie określonym nie przeprowadził żadnej transakcji niespełniającej warunków przewidzianych w art. 1 pkt 1 niniejszej dyrektywy”.

Dyrektywa 2006/112

- 5 Artykuł 170 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. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 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. 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)] 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:

- a) transakcji, o których mowa w art. 169;
- b) transakcji, z tytułu których podatek jest płatny wyłącznie przez nabywcę lub usługobiorcę zgodnie z art. 194–197 i art. 199”.

- 6 Artykuł 171 tej dyrektywy stanowi:

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

2. Zwrot VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty odbywa się zgodnie ze szczegółowymi przepisami wykonawczymi określonymi w dyrektywie [trzynastej dyrektywie].

Podatnicy, o których mowa w art. 1 [trzynastej dyrektywy], a którzy w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, dokonali wyłącznie dostaw towarów lub świadczenia usług na rzecz osoby, w odniesieniu do których odbiorca został wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199, są również uznawani, do celów stosowania powyższej dyrektywy, za podatników niemających siedziby na terytorium Wspólnoty.

3. [Trzynasta dyrektywa] nie ma zastosowania do:

- a) kwot VAT zafakturowanych niezgodnie z przepisami krajowymi danego państwa członkowskiego;
- b) zafakturowanych kwot VAT w odniesieniu do towarów, których dostawa jest, lub może być, zwolniona na mocy art. 138 lub art. 146 ust. 1 lit. b)”.

Prawo hiszpańskie

- 7 Artykuł 119 bis Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawy 37/1992 o podatku od wartości dodanej) z dnia 28 grudnia 1992 r., zatytułowany „Szczególny system zwrotu na rzecz określonych przedsiębiorców i podmiotów gospodarczych niemających siedziby na terytorium stosowania [VAT], ani we Wspólnocie, ani na Wyspach Kanaryjskich, w Ceucie i Melilli”, w brzmieniu mającym zastosowanie w chwili zaistnienia okoliczności w postępowaniu głównym, stanowi:

„Przedsiębiorcy lub podmioty gospodarcze niemające siedziby ani na terytorium stosowania [VAT], ani we Wspólnocie, ani na Wyspach Kanaryjskich, ani w Ceucie lub Melilli mogą wystąpić o zwrot kwot podatku od wartości dodanej, jakie zapłacili z tytułu nabycia lub przywozu towarów lub usług

dokonanych na wspomnianym terytorium, na warunkach i w granicach przewidzianych w art. 119 niniejszej ustawy, z zastrzeżeniem poniższych postanowień oraz zgodnie z procedurą ustanowioną w drodze rozporządzenia:

[...]”.

8. Artykuł 31 Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (dekretu królewskiego 1624/1992 przyjmującego rozporządzenie o podatku od wartości dodanej) z dnia 29 grudnia 1992 r., zatytułowany „Zwrot na rzecz określonych przedsiębiorców lub podmiotów gospodarczych niemających siedziby na terytorium stosowania [VAT], lecz mających siedzibę we Wspólnocie, na Wyspach Kanaryjskich, w Ceucie lub Melilli”, w brzmieniu mającym zastosowanie w dacie zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi:

„[...]”

7. [...]

Jeżeli istnieją wątpliwości co do ważności lub prawidłowości danych zawartych we wniosku o zwrot lub w elektronicznej kopii faktur lub dokumentów przywozowych, których on dotyczy, organ właściwy dla jego rozpoznania może wezwać w razie potrzeby wnioskodawcę o przedstawienie oryginałów tych dokumentów poprzez wszczęcie postępowania o uzyskanie dodatkowych lub późniejszych informacji, o których mowa w art. 119 ust. 7 ustawy 37/1992. Wspomniane oryginały muszą pozostawać do dyspozycji organu podatkowego do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Adresat wezwania o dodatkowe lub późniejsze informacje powinien odpowiedzieć na nie w terminie jednego miesiąca, licząc od dnia jego otrzymania.

8. Decyzja rozstrzygająca wniosek o zwrot powinna zostać wydana i doręczona wnioskodawcy w terminie czterech miesięcy liczonych od daty jego otrzymania przez organ właściwy dla wydania tej decyzji.

Niemniej jednak, jeżeli wniosek o dodatkową lub późniejszą informację jest konieczny, decyzja powinna zostać wydana i dostarczona wnioskodawcy w terminie dwóch miesięcy od dnia otrzymania żądanej informacji lub po upływie miesiąca od dnia wezwania, jeżeli adresat wezwania na nie nie odpowiedział. W tych przypadkach minimalny czas postępowania o zwrot wynosić będzie sześć miesięcy liczonych od dnia otrzymania wniosku przez organ właściwy dla jego rozstrzygnięcia.

W każdym razie, jeżeli wniosek o dodatkowe lub uzupełniające informacje jest konieczny, maksymalny termin na rozpatrzenie wniosku o zwrot będzie wynosić osiem miesięcy 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 wyraźnym 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 następującą treść:

- 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 korzyścią dla zainteresowanych, jeżeli dojdzie do wniosku, iż w sposób oczywisty naruszają one ustawę, jeżeli zaistniałe 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 odstępstwa 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 wniosło 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 wniosło 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 zażądał 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 wezwał Nestrade, aby w terminie 10 dni roboczych liczonych od dnia doręczenia jej wezwania, co nastąpiło w dniu 13 grudnia 2010 r., dostarczyło jej prawidłowe faktury za trzeci i czwarty kwartał 2009 r. Nestrade nie zastosowało się do tego wezwania w wyznaczonym terminie.
- 16 W dniu 10 stycznia 2011 r. Hero wystawiło faktury korygujące za trzeci i czwarty kwartał 2009 r.
- 17 W dniu 5 kwietnia 2011 r. AEAT wydał 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 wniosło 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 przedstawiło faktury korygujące i unieważniło 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 postanowił, 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 uznał, że Nestrade odpowiedziało na jej wezwania i przedstawiło zażądane faktury korygujące. AEAT przyznał zwrot po sprawdzeniu spełnienia przewidzianych w tym celu przesłanek. Po drugie, AEAT postanowił 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 utrzymał w mocy decyzję z dnia 12 grudnia 2011 r.
- 22 Nestrade wniosło odwołanie w postępowaniu administracyjnym na decyzje 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 wniosło 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 właściwej 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 należytą współpracą z AEAT ze strony Nestrade oraz naruszeniem praw do obrony Nestrade.
- 26 W tych okolicznościach Audiencia Nacional (sąd najwyższy, Hiszpania) postanowił 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 posiadał już w owej chwili wspomnianą informację, dostarczoną przez skarżącą 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 ustawę dla takiego przypadku, a ponadto ograniczała prawa wnioskującego o zwrot, pozbawiając go prawa do obrony?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 27 Tytułem wstępu należy zauważyć, po pierwsze, że w swojej decyzji sąd odsyłający odnosi się do przepisów dyrektywy 2006/112 dotyczących prawa do odliczenia VAT oraz do dotyczącego tych przepisów orzecznictwa Trybunału.
- 28 Jednakże okoliczność, iż sąd krajowy wskazał formalnie we wniosku prejudycjalnym określone przepisy prawa Unii, nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał 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 Trybunału należy wskazanie na podstawie wszystkich informacji przedstawionych przez sąd krajowy, a w szczególności na podstawie uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu (wyrok z dnia 29 września 2016 r., *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Jak zauważyły rząd hiszpański i Komisja Europejska, sprawa w postępowaniu głównym dotyczy wniosku o zwrot kwot VAT złożonego przez przedsiębiorstwo mające siedzibę w państwie trzecim, to znaczy w Szwajcarii. Otóż warunki zwrotu VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium Unii są regulowane przez trzynastą dyrektywę, co wynika z jej art. 2 ust. 1. Trybunał wyjaśnił w tym

zakresie, że postanowienia trzynastej dyrektywy, a w szczególności wspomniany art. 2 ust. 1, należy uznać za *lex specialis* w stosunku do art. 170 i 171 dyrektywy 2006/112 (wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-582/08, EU:C:2010:429, pkt 35).

- 30 W ten sposób należy ocenić przedstawione pytania w świetle postanowień trzynastej dyrektywy.
- 31 Po drugie, należy podkreślić, że sprawa w postępowaniu głównym nie dotyczy tymczasowych skutków korekty danej faktury, co do której to kwestii Trybunał już się wypowiedział, odnosząc się do prawa do odliczenia VAT w wyroku z dnia 15 września 2016 r., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691). Przeciwnie, dotyczy ona uprawnienia państwa członkowskiego do ograniczenia w czasie możliwości korygowania błędnych faktur dla celów skorzystania z prawa do zwrotu VAT. Sąd odsyłający wyjaśnia, że w prawie hiszpańskim taka korekta nie może już wywołać skutków po tym, jak decyzja administracyjna odmawiająca zwrotu stała się ostateczna.
- 32 Z uwagi na powyższe należy uznać, że przez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy postanowienia trzynastej dyrektywy powinno się interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie ograniczało w czasie możliwość korygowania błędnych faktur, na przykład poprzez korektę pierwotnie umieszczonego na fakturze numeru identyfikacyjnego dla celów VAT, w celu skorzystania z prawa do zwrotu VAT.
- 33 Trybunał orzekł, że przepisy szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego można odmówić prawa do odliczenia podatku VAT podatnikom, którzy posiadają faktury zawierające braki, nawet jeśli zostają one uzupełnione poprzez przedstawienie informacji mających na celu wykazanie prawdziwości, 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 państwom członkowskim 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 ową zasadę 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 odmiennie 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 Jeśli 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 rozsądnych terminów wniesienia skargi w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie odnośnego podatnika i odnośny organ administracyjny. Terminy takie nie czynią bowiem praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywanie uprawnień przyznanych przez unijny porządek prawny, nawet jeżeli z definicji wpływ 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. wezwał 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 powiadomiło AEAT o okoliczności, iż nie znajdowało się ono w posiadaniu prawidłowych faktur w dniu wezwania jej przez ów organ. Ponadto z owego postanowienia wynika, że Nestrade nie przedstawiło AEAT owych faktur przez okres prawie trzech miesięcy, jakie upłynęły pomiędzy datą ich otrzymania a datą przyjęcia decyzji odmawiającej zwrotu VAT. Nestrade nie zaskarżyło również tej ostatniej decyzji, zanim stała się ona ostateczna, pomimo że zdaniem sądu odsyłającego mogło ono złożyć środek zaskarżenia na tę decyzję w rozsądnym 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., *Uszodaépitő*, 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 dysponował 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 sprzeciwiają 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 równoważności 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 (dziewiąta 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 możliwość 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 równoważności i skuteczności, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy