



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

14 februari 2019\*

”Begäran om förhandsavgörande – Trettonde direktivet 86/560/EEG – Regler om återbetalning av mervärdesskatt – Principerna om likvärdighet och effektivitet – Företag som inte är etablerat inom Europeiska unionen – Föregående lagakraftvunnet beslut om nekad återbetalning av mervärdesskatt – Felaktigt registreringsnummer för mervärdesskatt”

I mål C-562/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Audiencia Nacional (Centrala domstolen, Spanien) genom beslut av den 15 september 2017, som inkom till domstolen den 25 september 2017, i målet

**Nestrade SA**

mot

**Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),**

**Tribunal Económico-Administrativo Central,**

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Jürimäe, samt domarna E. Juhász och C. Vajda (referent),

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren L. Carrasco Marco,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 28 november 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Nestrade SA, genom E. Codes Feijoo, procurador, och A. Iglesias Querol, abogada,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och F. Clotuche-Duvieusart, båda i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: spanska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av bestämmelserna i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (EGT L 326, 1986, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130) (nedan kallat trettonde direktivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Nestrade SA, ett bolag med hemvist i Schweiz, och å andra sidan Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (statliga byrån för skatteförvaltning, Spanien) och Tribunal Económico-Administrativo Central (Centrala förvaltningsorganet, Spanien). Målet rör ett partiellt avslag på ansökan om återbetalning av mervärdesskatt på grund av ett lagakraftvunnet beslut som meddelats före nämnda avslagsbeslut.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

##### *Trettonde direktivet*

- 3 Artikel 2 i trettonde direktivet har följande lydelse:

”1. Utan hinder av artiklarna 3 och 4 skall varje medlemsstat till skattskyldiga som inte är etablerade i gemenskapens territorium på nedan angivna villkor återbetala all mervärdesskatt som debiterats för tjänster som utförts åt honom eller lös egendom som tillhandahållits honom i landet av andra skattskyldiga personer eller som debiterats på grund av varuimport till landet, i den mån varorna eller tjänsterna används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i [rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28)] eller för tillhandahållande av de tjänster som avses i artikel 1.1 b i det här direktivet.

2. Medlemsstaterna får göra återbetalning enligt punkt 1 beroende av att motsvarande fördelar vad gäller omsättningsskatter beviljas av tredje land.

3. Medlemsstaterna får kräva att en skatterepresentant utses.”

- 4 Artikel 3.1 i trettonde direktivet har följande lydelse:

”Återbetalning enligt artikel 2.1 görs på ansökan av den skattskyldige. Medlemsstaterna skall bestämma reglerna för att ge in sådana ansökningar, däribland tidsfrister för detta, vilken period ansökningarna skall avse, vilken myndighet som är behörig att ta emot dem och det minsta belopp en ansökan får avse. De skall bestämma reglerna för hur återbetalning skall ske, inbegripet tidsfristen för detta. De skall på den sökande lägga de skyldigheter som är nödvändiga för att man skall kunna avgöra om

ansökan är berättigad och förebygga bedrägeri, särskilt skyldighet för den sökande att visa att han är näringsidkare enligt artikel 4.1 i direktiv [77/388]. Den sökande måste i en skriftlig förklaring intyga att han inte har utfört någon transaktion som inte uppfyller villkoren i artikel 1.1 i detta direktiv.”

*Direktiv 2006/112/EG*

- 5 Artikel 170 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112), har följande lydelse:

”De beskattningsbara personer som i enlighet med artikel 1 i [trettonde direktivet], artikel 2.1 och artikel 3 i [rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, 2008, s. 23)] och artikel 171 i detta direktiv inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt har rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för

- a) de transaktioner som avses i artikel 169,
  - b) transaktioner för vilka mervärdesskatten endast skall betalas av förvärvaren i enlighet med artiklarna 194–197 och 199.”
- 6 I artikel 171 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor och tjänster som belastats med mervärdesskatt eller importerar varor som är belagda med mervärdesskatt, men som är etablerade i en annan medlemsstat, ska ske i enlighet med genomförandereglerna i direktiv [2008/9].

2. Återbetalning till beskattningsbara personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium skall ske i enlighet med genomförandereglerna i [trettonde direktivet].

De beskattningsbara personer som avses i artikel 1 i [trettonde direktivet] skall även vid tillämpningen av det direktivet anses vara beskattningsbara personer som inte är etablerade i gemenskapen när de i en medlemsstat köper varor och tjänster som är belagda med mervärdesskatt eller importerar varor som är belagda med mervärdesskatt och de i den medlemsstaten endast har utfört leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka mottagaren är betalningsskyldig, i enlighet med artiklarna 194–197 och artikel 199.

3. [Trettonde direktivet] gäller inte för

- a) enligt den återbetalande medlemsstatens lagstiftning felaktigt fakturerad mervärdesskatt,
- b) mervärdesskatt som fakturerats för leverans av varor som enligt artikel 138 eller artikel 146.1 b är undantagna eller kan undantas från skatteplikt.”

## *Spansk rätt*

- 7 I artikel 119 bis i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lag 37/1992 om mervärdesskatt) av den 28 december 1992, med rubriken ”Särskilda bestämmelser för återbetalning till vissa företag och näringsidkare som inte är etablerade inom det territorium där [mervärdesskatt] tillämpas eller i gemenskapen, Kanarieöarna, Ceuta eller Melilla”, i den version som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet, innehåller följande bestämmelse:

”Företag och näringsidkare som inte är etablerade inom det territorium där [mervärdesskatt] tillämpas eller i gemenskapen, Kanarieöarna, Ceuta eller Melilla kan, om villkoren och begränsningarna i artikel 119 i denna lag har iakttagits, ansöka om återbetalning av den [mervärdesskatt] de har betalat på inköp eller import av varor eller tjänster som skett inom det territoriet, med det enda förbehållet att nedan angivna specialbestämmelser följs och detta ska ske i enlighet med ett genom förordning fastställt förfarande:

...”

- 8 Artikel 31 i Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (kungligt dekret 1624/1992 om godkännande av förordningen om mervärdesskatt), av den 29 december 1992, med rubriken ”Återbetalning till företag och näringsidkare som inte är etablerade inom det territorium där [mervärdesskatt] tillämpas men däremot i gemenskapen, Kanarieöarna, Ceuta eller Melilla”, i den version som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet, har följande lydelse:

”...

7. ...

När det råder tvivel om huruvida uppgifterna i en ansökan om återbetalning eller i den elektroniska kopian av fakturorna eller importdokumenten i fråga är giltiga eller riktiga, får det organ som är behörigt att pröva ansökan i förekommande fall anmoda sökanden att ge in dessa handlingar i original genom att inleda förfarandet för inhämtande av kompletterande eller efterföljande information enligt artikel 119.7 i lagen 37/1992. Dessa original ska hållas tillgängliga för skattemyndigheten fram till dess att preskriptionstiden för skatten löper ut.

Mottagaren ska behandla en ansökan om kompletterande eller efterföljande information inom en månad från det att den mottogs.

8. Beslut om en ansökan om återbetalning ska fattas och delges sökanden inom fyra månader från det att ansökan mottogs av det organ som är behörigt att fatta beslutet.

När det är nödvändigt att begära kompletterande eller efterföljande information, ska beslutet fattas och delges sökanden inom två månader från det att den begärda informationen mottogs eller när en månad har gått från det att begäran framställdes, om den inte har hörsammats av mottagaren. I sådana fall ska återbetalningsförfarandet vara i minst sex månader, räknat från den tidpunkt då ansökan mottogs av det organ som är behörigt att pröva den.

När det är nödvändigt att begära kompletterande eller efterföljande information, ska under alla förhållanden beslut fattas om ansökan om återbetalning inom åtta månader från och med den tidpunkt då ansökan mottogs. Ansökan ska anses ha avslagits om det inte har skett någon uttrycklig delgivning av beslutet när de frister som avses i denna punkt har löpt ut.

...

10. Ett beslut att helt eller delvis avslå en ansökan om återbetalning får överklagas av sökanden i enlighet med bestämmelserna i avdelning V i [Ley 58/2003 General Tributaria (allmän skattelag 58/2003, nedan kallad allmänna skattelagen) av den 17 december 2003].

...”

9 I artikel 31 bis i nämnda kungliga dekret 1624/1992 stadgas följande:

”...

3. Originalfakturer och andra verifikationer som ligger till grund för rätten till återbetalning ska hållas tillgängliga för skattemyndigheten fram till dess att preskriptionstiden för skatten löper ut.

...

5. En ansökan om återbetalning enligt denna artikel ska prövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 31.6–11 i denna förordning.”

10 Artikel 139 i allmänna skattelagen, med rubriken ”Avslutande av förfarandet för begränsad kontroll”, har följande lydelse:

”1. Förfarandet för begränsad kontroll får avslutas på något av följande sätt:

- a) Genom uttryckligt beslut av skattemyndigheten, med det innehåll som anges i följande punkt.
- b) Genom preskription, när den frist som föreskrivs i artikel 104 i denna lag har löpt ut utan att något uttryckligt beslut har delgetts. Detta innebär emellertid inte att skattemyndigheten inte får återuppta förfarandet inom preskriptionstiden.

...

2. Ett förvaltningsbeslut om att avsluta förfarandet för begränsad kontroll ska åtminstone innehålla följande uppgifter:

- a) Skattskyldighet eller delar av denna samt tidsperiod som kontrollen avser.
- b) Specifikation av de konkreta åtgärder som vidtagits.
- c) Redogörelse för faktiska omständigheter och rättsliga grunder för beslutet.
- d) Preliminär beräkning ...”

11 I artikel 219 i allmänna skattelagen, som har rubriken ”Återkallelse av beslut om beskattning och om tillämpning av sanktionsåtgärder”, föreskrivs följande:

”1. Skattemyndigheten får återkalla ett beslut som gynnar den berörda personen när det är uppenbart att beslutet strider mot lagen, när omständigheter som uppkommit och som påverkar ett särskilt rättsförhållande visar att beslutet är felaktigt eller om den berörda personen inte har haft möjlighet att försvara sig under förfarandet.

En återkallelse av ett beslut får inte under några förhållanden medföra en befrielse eller ett undantag som inte tillåts enligt skattelagstiftningen. En återkallelse får inte heller åsidosätta likabehandlingsprincipen eller vara oförenlig med allmänintresset eller med rättsordningen.

2. Ett beslut kan bara återkallas så länge preskriptionstiden inte har löpt ut.

...”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 12 Nestrade, som har säte och skatterättsligt hemvist i Schweiz, genomför mervärdesskattepliktiga transaktioner i Spanien.
- 13 Den 21 september 2010 ansökte Nestrade, i enlighet med förfarandet för återbetalning av ingående mervärdesskatt inom ramen för tillämpningen av spansk mervärdesskatt på näringsidkare som inte är etablerade inom Europeiska unionen, om att AEAT skulle återbetala de belopp som hade erlagts för de varuleveranser som dess leverantör Hero España SA (nedan kallad Hero) hade utfört under det tredje och det fjärde kvartalet år 2009. Nestrade begärde även att återbetalning skulle ske av alla övriga belopp som erlagts i mervärdesskatt för beskattningsåren 2008–2010 i samband med varuleveranser från Hero.
- 14 AEAT begärde att Nestrade för samtliga dessa beskattningsår skulle inkomma med fakturorna för varuleveranserna från Hero (nedan kallade de korrekta fakturorna), eftersom de fakturor som först hade getts in var försedda med Nestrades nederländska registreringsnummer för mervärdesskatt, i stället för dess schweiziska registreringsnummer, vilket var det som borde ha angetts.
- 15 Den 23 november 2010 anmodade AEAT således Nestrade att inom tio arbetsdagar, räknat från delgivningen av anmodan den 13 december 2010, inkomma med de korrekta fakturorna för det tredje och det fjärde kvartalet under beskattningsåret 2009. Nestrade besvarade inte denna anmodan inom den utsatta fristen.
- 16 Den 10 januari 2011 utfärdade Hero rättelsefakturor för det tredje och det fjärde kvartalet under beskattningsåret 2009.
- 17 Den 5 april 2011 beslutade AEAT att avslå ansökan om återbetalning av de 114 662,59 euro som hade begärts med avseende på det tredje och det fjärde kvartalet under beskattningsåret 2009, med motiveringen att AEAT saknade möjlighet att bedöma huruvida ansökan var berättigad.
- 18 Detta beslut, som inte överklagades av Nestrade, vann laga kraft den 14 maj 2011.
- 19 Den 5 augusti 2011 ansökte Nestrade på nytt om att AEAT skulle bevilja återbetalning av de belopp som erlagts i ingående mervärdesskatt under beskattningsåren 2008–2010 och ansökte dessutom även om återbetalning av ingående mervärdesskatt som betalats under perioden januari–mars 2011. Vid detta tillfälle lämnade Nestrade in korrigerade fakturor och annullerade de fakturor som Hero först hade utfärdat för vart och ett av dessa år, inklusive det tredje och det fjärde kvartalet under beskattningsåret 2009.
- 20 Den 12 december 2011 beslutade AEAT för det första att bifalla ansökan om återbetalning av den ingående mervärdesskatt som erlagts för beskattningsåren 2008 och 2010, samt för det första och det andra kvartalet under beskattningsåret 2009, med ett belopp på totalt 542 094,25 euro. AEAT ansåg att Nestrade hade efterkommit dess anmodan och lämnat in de rättelsefakturor som hade efterfrågats. AEAT beviljade återbetalningen efter att ha kontrollerat att villkoren för återbetalning var uppfyllda. För det andra beslutade AEAT att neka återbetalning av mervärdesskatt med avseende på två fakturor som utfärdats av Hero för det tredje och det fjärde kvartalet under beskattningsåret 2009. Detta avslagsbeslut grundades på den omständigheten att återbetalning av den mervärdesskatten hade nekats genom beslutet av den 5 april 2011, som vunnit laga kraft den 14 maj 2011.



- 21 Den 8 mars 2012 bekräftade AEAT sitt beslut av den 12 december 2011.
- 22 Nestrade begärde omprövning av de beslut som AEAT hade fattat den 12 december 2011 respektive den 8 mars 2012. Tribunal Económico-Administrativo Central (Centrala förvaltningsorganet) fann vid omprövning den 22 januari 2015 inte skäl att ändra det tidigare beslutet. Huvudskälet för att inte ändra beslutet var att det förelåg ett lagakraftvunnet förvaltningsbeslut.
- 23 Nestrade överklagade AEAT:s beslut av den 12 december 2011 och av den 8 mars 2012, samt det beslut som fattats av Tribunal Económico-Administrativo Central (Centrala förvaltningsorganet) den 22 januari 2015, till den hänskjutande domstolen.
- 24 Den hänskjutande domstolen anser att det föreligger en viss motsättning mellan, å ena sidan, behovet av att iakttäta den rättssäkerhetsprincip som åtföljer ett lagakraftvunnet förvaltningsbeslut, såsom beslutet av den 5 april 2011, och, å andra sidan, behovet av en enhetlig tillämpning av unionsrätten, däribland bestämmelserna i direktiv 2006/112 angående rätten att göra avdrag för mervärdesskatt.
- 25 I detta sammanhang erinrar den hänskjutande domstolen om att EU-domstolen, i sin dom av den 8 maj 2013, *Petroma Transports m.fl.* (C-271/12, EU:C:2013:297), slog fast att återbetalning av ingående mervärdesskatt får nekas om rättelsefakturorna ges in till skattemyndigheten först efter det att denna har meddelat ett beslut om att neka återbetalning av mervärdesskatten. Den hänskjutande domstolen undrar emellertid om det inte förhåller sig så, att denna rättspraxis inte ska tillämpas i en sådan situation som den i det nationella målet, som kännetecknas av att Nestrade inte visat prov på oaktksamhet eller bristande samarbete med AEAT, och av att Nestrades rätt till försvar har åsidosatts.
- 26 Mot denna bakgrund har Audiencia Nacional (Centrala domstolen, Spanien) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- ”1) Kan den rättspraxis [som följer av domen av den 8 maj 2013 i mål *Petroma Transports m.fl.* (C-271/12, EU:C:2013:297)] nyanseras på så sätt att en återbetalning av mervärdesskatt på begäran av ett företag som inte är etablerat inom Europeiska unionen kan godtas, trots att den nationella skattemyndigheten redan har fattat ett beslut om att avslå ansökan om återbetalning på grund av att företaget inte har svarat på en anmodan om information om registreringsnumret för mervärdesskatt, med beaktande av att myndigheten vid den tidpunkten hade tillgång till denna information, vilken företaget hade tillhandahållit då detta hörsammade andra anmodanden?

För det fall fråga 1 ska besvaras nekande:

- 2) Ska en retroaktiv tillämpning av den rättspraxis [som följer av domen av den 15 september 2016 i mål *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691)] anses kräva att ett förvaltningsbeslut om avslag på ansökan om återbetalning av den aktuella mervärdesskatten ska ogiltigförklaras, med beaktande av att detta beslut endast fastställde ett tidigare lagakraftvunnet förvaltningsbeslut om att neka återbetalning av mervärdesskatt, vilket fattats av AEAT med tillämpning av ett annat förfarande än det som föreskrivs i lagen för sådana fall och som dessutom åsidosatte rättigheterna för den som ansökt om återbetalning och berövade denne möjligheten att försvara sig?”

### **Prövning av tolkningsfrågorna**

- 27 Inledningsvis bör det för det första noteras att den hänskjutande domstolen i sitt beslut hänvisar till bestämmelserna i direktiv 2006/112 beträffande rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt och till EU-domstolens praxis avseende dessa bestämmelser.

- 28 Den omständigheten att en nationell domstol formellt sett har formulerat sin begäran om förhandsavgörande med hänvisning till vissa bestämmelser i unionsrätten, utgör emellertid inte hinder för att EU-domstolen tillhandahåller den domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av det nationella målet, oberoende av om det har hänvisats därtill i frågorna eller inte. Det ankommer på EU-domstolen att utifrån samtliga uppgifter som den nationella domstolen har lämnat, och i synnerhet utifrån skälen i beslutet om hänskjutande, avgöra vilka delar av unionsrätten som behöver tolkas med hänsyn till saken i målet (dom av den 29 september 2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, punkt 43 och där angiven rättspraxis).
- 29 Såsom den spanska regeringen och Europeiska kommissionen har påpekat handlar det nationella målet om en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som ingetts av ett företag som är etablerat i ett tredjeland, nämligen Schweiz. Reglerna för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade inom unionens territorium återfinns emellertid i trettonde direktivet, vilket framgår av artikel 2.1 i det direktivet. EU-domstolen har i detta avseende preciserat att bestämmelserna i trettonde direktivet – särskilt artikel 2.1 – ska betraktas som speciallag i förhållande till artiklarna 170 och 171 i direktiv 2006/112 (dom av den 15 juli 2010, *kommissionen/Förenade kungariket*, C-582/08, EU:C:2010:429, punkt 35).
- 30 De frågor som har hänskjutits ska således prövas mot bakgrund av bestämmelserna i trettonde direktivet.
- 31 För det andra ska det framhållas att det nationella målet inte handlar om vilka verkningar i tiden som en rättelse av en faktura får, vilket är en fråga som EU-domstolen prövade med avseende på rätten till avdrag för mervärdesskatt i domen av den 15 september 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691). I stället handlar målet om vilken rätt medlemsstaterna har att begränsa möjligheten att korrigera felaktiga fakturor för att utöva rätten till återbetalning av mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen har förklarat att enligt spansk rätt kan en sådan rättelse inte längre få några verkningar efter det att ett förvaltningsbeslut om nekad återbetalning har vunnit laga kraft.
- 32 Med beaktande av det ovan anförda ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt sina tolkningsfrågor, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i trettonde direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för att en medlemsstat tillämpar en begränsning i tiden för möjligheten att korrigera felaktiga fakturor, till exempel genom en rättelse av det registreringsnummer för mervärdesskatt som inledningsvis angavs på fakturan, för att utöva rätten till återbetalning av mervärdesskatt.
- 33 EU-domstolen har slagit fast att bestämmelserna i sjätte direktivet 77/388 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning enligt vilken rätten till avdrag för mervärdesskatt får nekas skattskyldiga som innehar ofullständiga fakturor, även om fakturorna efter meddelandet av ett beslut om nekad avdragsrätt, kompletteras genom ingivande av uppgifter till styrkande av att de fakturerade transaktionerna är verkliga, är av en viss art och avser ett visst belopp (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2013, *Petroma Transports m.fl.*, C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 36). Det ska dock preciseras att sjätte direktivet 77/388 inte heller förbjöd medlemsstaterna att godta en rättelse av en ofullständig faktura efter skattemyndighetens meddelande av ett beslut om nekad avdragsrätt eller nekad rätt till återbetalning av mervärdesskatt.
- 34 Detta gäller även för trettonde direktivet. Det framgår nämligen av artikel 3.1 i det direktivet att medlemsstaterna ska bestämma reglerna för att ge in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, däribland tidsfrister för detta, och att de ska införa de skyldigheter som är nödvändiga för att man ska kunna avgöra om ansökan är berättigad.
- 35 Då frågan om införandet av en preklusionsfrist gentemot den beskattningsbara person som inte är tillräckligt omsorgsfull och som har underlåtit att korrigera felaktiga eller ofullständiga fakturor för att utöva rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt inte regleras av trettonde direktivet, måste den



regleras av nationell rätt, förutsatt att detta förfarande dels tillämpas på samma sätt både på de rättigheter av liknande slag inom skatteområdet som grundas på nationell rätt och på de rättigheter som grundas på unionsrätten (likvärdighetsprincipen), dels inte medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva nämnda rätt (effektivitetsprincipen) (se, analogt, dom av den 8 maj 2008, *Ecotrade*, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 46, och dom av den 26 april 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

- 36 Det ska härvid erinras om att även om det är på den nationella domstolen som det ankommer att bedöma huruvida nationella bestämmelser är förenliga med unionsrätten, så får EU-domstolen inte desto mindre tillhandahålla den nationella domstolen uppgifter som kan vara användbara för att den domstolen ska kunna lösa tvisten (dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 36).
- 37 Vad gäller likvärdighetsprincipen följer det av denna princip att rättssubjekt som gör gällande sina rättigheter enligt unionsrätten inte får missgynnas i förhållande till dem som gör gällande rent nationella rättigheter (dom av den 7 mars 2018, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, punkt 39).
- 38 Den hänskjutande domstolen har ställt sig frågan om AEAT har åsidosatt denna likvärdighetsprincip genom att inte återkalla sitt beslut av den 5 april 2011 på grundval av artikel 219 i allmänna skattelagen. Det ska härvid påpekas att det inte finns något stöd i handlingarna i målet för att sluta sig till att denna artikel tillämpas på olika sätt beroende på om den aktuella rättigheten följer av unionsrätten eller av nationell rätt.
- 39 Dessutom konstaterar EU-domstolen, tvärtemot vad Nestrade gjorde gällande under förhandlingen, att AEAT inte heller har åsidosatt likvärdighetsprincipen genom att göra skillnad i behandlingen av, å ena sidan, ansökningarna om återbetalning av den ingående mervärdesskatten för beskattningsåren 2008 och 2010 samt för första och andra kvartalet under beskattningsåret 2009, och å andra sidan, ansökan om återbetalning av mervärdesskatt för tredje och fjärde kvartalet under beskattningsåret 2009. Även om det visades att det verkligen förelåg en sådan skillnad i behandling, skulle det förhållandet nämligen inte visa på en skillnad i behandling mellan å ena sidan rättigheter som följer av unionsrätten och å andra sidan rättigheter som är rent nationella.
- 40 Vad beträffar effektivitetsprincipen framgår det av domstolens praxis att de fall där frågan gäller huruvida en nationell processuell regel medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som enskilda har enligt unionsrätten ska bedömas med beaktande av den ställning som denna bestämmelse har inom förfarandet i dess helhet, förfarandets förlopp och dess särdrag vid de olika nationella domstolarna. Utifrån detta perspektiv måste domstolen, i förekommande fall, beakta grundläggande principer i det nationella domstolväsendet, såsom skyddet av rätten till försvar, rättssäkerhetsprincipen och principen om en ändamålsenlig handläggning (dom av den 7 mars 2018, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, punkt 43 och där angiven rättspraxis).
- 41 EU-domstolen har redan slagit fast att en möjlighet att lämna in en ansökan om återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt som inte är begränsad i tiden skulle stå i strid med principen om rättssäkerhet, enligt vilken en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, med hänsyn till vederbörandes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (dom av den 21 juni 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, punkt 29). Domstolen har bekräftat att det är förenligt med unionsrätten att av rättssäkerhetshänsyn uppställa rimliga preklusionsfrister för att väcka talan, vilka skyddar både den enskilde och den berörda myndigheten. Sådana tidsfrister kan nämligen inte anses medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, även om utgången av dessa frister per definition medför att talan helt eller delvis ska avvisas (dom av den 14 juni 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

- 42 I det förevarande fallet anmodade AEAT den 23 november 2010 Nestrade att inom tio arbetsdagar, räknat från delgivningen av denna anmodan den 13 december 2010, inkomma med korrekta fakturor.
- 43 Det bör påpekas att det inte framgår av beslutet om hänskjutande att Nestrade skulle ha informerat AEAT om att bolaget inte förfogade över de korrekta fakturorna vid tidpunkten för anmodan från myndigheten. Vidare framgår det av detta beslut att Nestrade inte skickade in dessa fakturor till AEAT under de nästan tre månader som förflöt mellan den tidpunkt då bolaget erhöll dem och den tidpunkt då beslutet om nekad återbetalning av mervärdesskatt antogs. Nestrade bestred inte heller beslutet innan det vann laga kraft, trots att bolaget, enligt den hänskjutande domstolens bedömning, förfogade över en rimlig tidsfrist för att överklaga det.
- 44 Med förbehåll för vad den hänskjutande domstolen kommer fram till vid sin prövning, måste det under dessa förhållanden konstateras att det i praktiken inte har blivit omöjligt eller orimligt svårt för Nestrade att utöva sin rätt till återbetalning av mervärdesskatt.
- 45 I detta sammanhang erinrar domstolen om att för det fall skattemyndigheten förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den beskattningsbara personen är betalningsskyldig för mervärdesskatt får den inte tillämpa ytterligare villkor som kan leda till att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt över huvud taget inte kan utövas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 september 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 40).
- 46 Samma resonemang gäller för rätten till återbetalning av mervärdesskatt. I det nationella målet förhöll det sig emellertid så, vilket kommissionen har gjort gällande, att AEAT inte förfogade över de uppgifter som behövdes för att bedöma rätten till återbetalning av den mervärdesskatt som var i fråga i det nationella målet utifrån de uppgifter som myndigheten hade mottagit från Nestrade med anledning av andra ansökningar om återbetalning rörande samma leverantör, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.
- 47 Mot bakgrund av det ovan anförda ska de tolkningsfrågor som har hänskjutits besvaras enligt följande. Bestämmelserna i trettonde direktivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att en medlemsstat tillämpar en begränsning i tiden för möjligheten att korrigerar felaktiga fakturor, till exempel genom en rättelse av det registreringsnummer för mervärdesskatt som inledningsvis angavs på fakturan, för att utöva rätten till återbetalning av mervärdesskatt, under förutsättning att detta sker i enlighet med principerna om likvärdighet och effektivitet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

### Rättegångskostnader

- 48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

**Bestämmelserna i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att en medlemsstat tillämpar en begränsning i tiden för möjligheten att korrigerar felaktiga fakturor, till exempel genom en rättelse av det registreringsnummer för mervärdesskatt som inledningsvis angavs på**

**fakturan, för att utöva rätten till återbetalning av mervärdesskatt, under förutsättning att detta sker i enlighet med principerna om likvärdighet och effektivitet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.**

Underskrifter