

Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

14. února 2019(*)

„Řízení o předběžné otázce – Třináctá směrnice 86/560/EHS – Úprava vracení daně z přidané hodnoty (DPH) – Zásady rovnocennosti a efektivity – Podnik neusazený v Evropské unii – Dřívější a pravomocné rozhodnutí o odmítnutí vrácení DPH – Nesprávné identifikační číslo k DPH“

Ve věci C-562/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností, Španělsko) ze dne 15. září 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 25. září 2017, v řízení

Nestrade SA

proti

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení K. Jürimäe, předsedkyně senátu, E. Juhász a C. Vajda (zpravodaj), soudci,
generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: L. Carrasco Marco, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. listopadu 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Nestrade SA E. Codesem Feijooem, procurador, a A. Iglesiasem Querolem, abogada,
- za španělskou vládu S. Jiménezem Garcíou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a F. Clotuche-Duvieusart, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v této věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu ustanovení třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani

neusazeným na území Společenství (Úř. v. st. 1986, L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129, dále jen „třináctá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Nestrade SA, obchodní společností usazenou ve Švýcarsku, na straně jedné a Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (Státní agentura pro správu daní, Španělsko) a Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (Ústřední ekonomicko-správní soud, Španělsko) na straně druhé, jehož předmětem je žádost o odmítnutí vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) z důvodu předchozího pravomocného rozhodnutí o tomto odmítnutí.

Právní rámec

Unijní právo

Třináctá směrnice

3 Podle článku 2 třinácté směrnice:

„1. Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek [DPH], která byla vybrána buď u služeb poskytnutých při movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) [šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. v. st. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23)] anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodu 1 písm. b) této směrnice.

2. členské státy mohou podmínit vrácení daně podle odstavce 1 poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obrátu třetími zeměmi.

3. členské státy mohou požadovat jmenování daňového zástupce.“

4. Článek 3 odst. 1 této třinácté směrnice stanoví:

„Vrácení daně podle čl. 2 odst. 1 se provádí na žádost osoby povinné k dani. členské státy stanoví podmínky pro podávání žádostí, včetně lhůt pro jejich podání, období, na které se má žádost vztahovat, orgány příslušné pro přijímání žádostí a minimální částky, pro které lze žádat o vrácení daně. Stanoví také podrobnosti pro vrácení daně včetně lhůt. Uloží žadateli povinnosti nezbytné k tomu, aby mohla být posouzena oprávněnost žádosti a aby nedocházelo k daňovým únikům, a zejména vyžadují, aby žadatel prokázal, že vykonává hospodářskou činnost podle čl. 4 odst. 1 směrnice [77/388]. Žadatel musí písemným prohlášením potvrdit, že ve stanoveném období neuskutečnil žádné plnění, které nesplňuje podmínky stanovené v čl. 1 bodu 1 této směrnice.“

Směrnice 2006/112/ES

5 Článek 170 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. v. st. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. v. st. 2008, L 44, s. 1) (dále jen „směrnice 2006/112“) stanoví:

„Každá osoba povinná k dani, která ve smyslu článku 1 [třinácté směrnice], čl. 2 bodu 1 a článku 3 směrnice [Rady] 2008/9/ES [ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (Úř. v. st. 2008, L 44, s.

23]) a ?látku 171 této sm?rnice není usazena v ?lenském stát?, ve kterém uskute??uje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je p?edm?tem DPH, má nárok na vrácení této dan?, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto ú?ely:

a) pln?ní podle ?látku 169;

b) pln?ní, z nichž je da? povinen odvést výlu?n? po?izovatel nebo p?íjemce v souladu s ?látky 194 až 197 a ?lánkem 199.“

6 ?lánek 171 této sm?rnice uvádí:

„1. Osob? povinné k dani neusazené v ?lenském stát?, ve kterém uskute??uje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je p?edm?tem DPH, ale usazené v jiném ?lenském stát? se da? vrací v souladu s provád?cími pravidly stanovenými ve sm?rnici [2008/9].

2. Osobám povinným k dani neusazeným na území Spole?enství se da? vrací v souladu s provád?cími pravidly stanovenými [t?ináctou sm?rnicí].

Osoby povinné k dani uvedené v ?látku 1 [t?inácté sm?rnice] se rovnž považují pro ú?ely použití uvedené sm?rnice za osoby povinné k dani neusazené ve Spole?enství, jestliže v ?lenském stát?, ve kterém uskute??ují nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou p?edm?tem DPH, uskute??ovaly pouze taková dodání zboží a poskytnutí služeb, u nichž byl v souladu s ?látky 194 až 197 a 199 za osobu povinnou odvést da? ur?en po?izovatel nebo p?íjemce.

3. [T?ináctá sm?rnice] se nevztahuje na:

a) ?ástky DPH, které byly podle právních p?edpis? ?lenského státu vrácení dan? fakturovány nesprávn?;

b) fakturované ?ástky DPH za dodání zboží, která jsou nebo mohou být osvobozena od dan? podle ?látku 138 nebo ?l. 146 odst. 1 písm. b).“

Špan?lské právo

7 ?lánek 119a Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon ?. 37/1992 o dani z p?idané hodnoty) ze dne 28. prosince 1992, nadepsaný „Zvláštní režim vrácení dan? ur?itým podnik?m a podnikatel?m, kte?í nejsou usazeni na území uplat?ování [DPH] nebo ve Spole?enství, na Kanárských ostrovech, v Ceut? nebo Malille“, ve zn?ní použitelném v dob? rozhodné z hlediska skutkového stavu v p?vodním ?ízení, stanoví:

„Podniky a podnikatelé, kte?í nejsou usazeni na území uplat?ování [DPH] nebo ve Spole?enství, na Kanárských ostrovech, v Ceut? nebo Melille, mohou žádat o vrácení [DPH], kterou zaplatili na vstupu p?i nákupu nebo dovozu zboží nebo služeb uskute?ných na uvedeném území, jestliže jsou spln?ny podmínky a omezení stanovená v ?látku 119 tohoto zákona, a to pouze s odchylkami, které jsou uvedeny dále, a postupem, který stanoví provád?cí p?edpis:

[...]“

8 ?lánek 31 Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (královské na?ízení 1624/1992, kterým se schvaluje na?ízení o dani z p?ídané hodnoty) ze dne 29. prosince 1992, nadepsaný „Vracení dan? podnik?m a podnikatel?m, kte?í nejsou usazeni na území uplat?ování [DPH], ale jsou usazeni ve Spole?enství, na Kanárských ostrovech, v Ceut? nebo Melille“, ve zn?ní použitelném v dob? rozhodné z hlediska skutkového stavu v p?vodním ?ízení, stanoví:

„[...]

7. [...]

Existují-li pochybnosti o platnosti nebo p?esnosti údaj? obsažených v žádosti o vrácení dan? nebo v elektronické kopii faktur nebo dovozních doklad?, na které žádost odkazuje, m?že orgán p?íslušný k jejímu posouzení p?ípadn? vyzvat žadatele, aby p?edložil jejich originály, a to prostřednictvím zahájení ?ízení za ú?elem získání dodate?ných nebo pozd?jších informací upraveném v ?l. 119 odst. 7 zákona 37/1992. Tyto originály musí být uchovávány pro pot?eby da?ové správy po dobu odpovídající lh?t? pro stanovení da?ové povinnosti.

Výzvam k poskytnutí dodate?ných nebo pozd?jších informací musí jejich p?íjemce vyhov?t ve lh?t? jednoho m?síce od jejich doru?ení.

8. Rozhodnutí o žádosti o vrácení dan? musí být vydáno a oznámeno žadateli do ?ty? m?síc? od jejího p?íjetí orgánem p?íslušným k vydání tohoto rozhodnutí.

Je-li však nutná výzva k poskytnutí dodate?ných nebo pozd?jších informací, musí být rozhodnutí vydáno a oznámeno žadateli ve lh?t? dvou m?síc? od p?íjetí požadovaných informací nebo od uplynutí doby jednoho m?síce od vydání výzvy, pokud jí p?íjemce nevyhov?l. V t?chto p?ípadech trvá ?ízení o vrácení dan? nejmén? šest m?síc? ode dne p?íjetí žádosti orgánem p?íslušným o ní rozhodnout.

V každém p?ípadě?, pokud je nutná výzva k poskytnutí dodate?ných nebo pozd?jších informací, ?íní lh?ta pro rozhodnutí o žádosti o vrácení dan? nejdéle osm m?síc? od p?íjetí této žádosti a žádost se považuje za zamítnutou, jestliže uplynuly lh?ty uvedené v tomto odstavci a rozhodnutí o ní nebylo výslovn? oznámeno.

[...]

10. Žadatel m?že proti úplnému nebo ?áste?nému zamítnutí podané žádosti uplatnit opravné prostředky podle ustanovení hlavy V [Ley 58/2003 General Tributaria (zákon 58/2003 obecný da?ový zákoník, dále jen „obecný da?ový zákoník“) ze dne 17. prosince 2003].

[...]

9 ?lánek 31a uvedeného královského na?ízení 1624/1992 uvádí:

„[...]

3. Originály faktur a dalších dokument?, jimiž se od?vod?uje nárok na vrácení, musí být uchovány pro pot?eby da?ové správy po dobu odpovídající lh?t? pro stanovení da?ové povinnosti.

[...]

5. P?i posuzování žádostí o vrácení dan? uvedených v tomto ?lánku a rozhodnutí o nich se

postupuje podle ustanovení ?l. 31 odst. 6 až 11 tohoto na?ízení.“

10 Podle ?lánku 139 obecného da?ového zákoníku, nadepsaného „Ukon?ení omezeného ov??ovacího ?ízení“:

„1. Omezené ov??ovací ?ízení kon?í jedním z následujících zp?sob?:

a) výslovným rozhodnutím da?ové správy, obsahující náležitosti uvedené v následujícím odstavci;

b) proml?ením po uplynutí lh?ty upravené v ?lánku 104 tohoto zákona, aniž došlo k oznámení výslovného rozhodnutí, což nebrání možnosti da?ové správy zahájit nové ?ízení p?ed uplynutím proml?ecí doby;

[...]

2. Správní rozhodnutí, jímž se ukon?uje omezené ov??ovací ?ízení, musí obsahovat alespo? následující skute?nosti:

a) da?ovou povinnost nebo její aspekty a období, které bylo p?edm?tem ov??ení;

b) popis p?ijatých specifických opat?ení;

c) vylí?ení skutkových okolností a právních d?vod?, které od?vod?ují rozhodnutí;

d) prozatímní vym??ení [...]"

11 ?lánek 219 obecného da?ového zákoníku, nadepsaný „Rušení akt? uplatn?ní daní da?ovou správou a ukládání sankcí“, stanoví:

„1. Da?ová správa m?že zrušit své akty ve prosp?ch doty?ných osob, vyjde-li najevo, že jsou zjevn? v rozporu se zákonem, je-li z nastalých okolností, které se týkají ur?ité právní situace, zjevná neoprávn?nost vydaného aktu nebo byla-li doty?ným osobám v pr?b?hu ?ízení odep?ena možnost se bránit.

Zrušení aktu da?ovou správou nem?že v žádném p?ípad? p?edstavovat prominutí nebo zprošt?ní, které da?ové p?edpisy neumož?ují, ani být v rozporu se zásadou rovnosti, s ve?ejným zájmem nebo s právním řádem.

2. Da?ová správa m?že vlastní akt zrušit pouze, dokud neuplynula proml?ecí doba.

[...]"

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

12 Spole?nost Nestrade, která má sídlo a je da?ovým rezidentem ve Švýcarsku, uskute??uje ve Špan?lsku pln?ní podléhající DPH.

13 Dne 21. září 2010 spole?nost Nestrade požádala AEAT v ?ízení o vrácení ?ástek DPH zaplacených na vstupu v rámci špan?lské DPH uplat?ované na podnikatele neusazeného na území Evropské unie o vrácení ?ástek zaplacených v souvislosti s dodáním zboží jejím dodavatelem, spole?ností Hero España SA (dále jen „Hero“), během t?etího a ?tvrtého ?tvrtletí roku 2009. Nestrade rovnž požádala o vrácení všech dalších ?ástek DPH, které byly za zda?ovací období let 2008 až 2010 zaplaceny v souvislosti s dodáním zboží spole?ností Hero.

14 AEAT vyzvala společnost Nestrade, aby za všechna tato zdaňovací období předložila faktury za dodání zboží provedená společností Hero (dále jen „správné faktury“), protože na původně předložených fakturách bylo u společnosti Nestrade místo švýcarského identifikačního čísla k DPH uvedeno nizozemské identifikační číslo k DPH.

15 Dne 23. listopadu 2010 AEAT rovněž vyzvala společnost Nestrade, aby jí ve lhůtě deseti pracovních dnů od doručení výzvy, která muž došlo dne 13. prosince 2010, předložila správné faktury za třetí a čtvrté čtvrtletí zdaňovacího období roku 2009. Nestrade na tuto výzvu ve stanovené lhůtě neodpověděla.

16 Dne 10. ledna 2011 vystavila společnost Hero opravené faktury za třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2009.

17 Dne 5. dubna 2011 vydala AEAT rozhodnutí, kterým odmítla vrátit částku 114 662,59 eura požadovanou za třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2009, s odvodněním, že nebylo možné určit, zda je žádost oprávněná.

18 Toto rozhodnutí, které společnost Nestrade nenapadla, nabylo právní moci dne 14. května 2011.

19 Dne 5. srpna 2011 společnost Nestrade opět požádala AEAT o vrácení částek DPH zaplacených na vstupu za zdaňovací období let 2008 až 2010 a dále požádala rovněž o vrácení částek DPH zaplacených na vstupu během doby od ledna do března roku 2011. V této souvislosti Nestrade předložila opravené faktury a faktury původně vystavené společností Hero za všechny výše uvedené roky prohlásila za neplatné, včetně faktur za třetí a čtvrté čtvrtletí zdaňovacího období roku 2009.

20 V rozhodnutí ze dne 12. prosince 2011 AEAT rozhodla zaprvé povolit vrácení částek DPH zaplacených na vstupu za zdaňovací období let 2008 až 2010, jakož i za první a druhé čtvrtletí zdaňovacího období roku 2009, v celkové výši 542 094,25 eura. AEAT měla za to, že společnost Nestrade splnila její výzvy a předložila požadované opravené faktury. Vrácení povolila poté, co ověřila, že podmínky, které jsou v této souvislosti vyžadovány, byly splněny. AEAT zadruhé rozhodla odmítnout vrátit tyto částky DPH, jež odpovídají dvěma fakturám vystaveným společností Hero za třetí a čtvrté čtvrtletí zdaňovacího období roku 2009. Toto odmítnutí bylo odvodněno tím, že tato poslední uvedená vrácení byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 5. dubna 2011, které nabylo právní moci dne 14. května 2011.

21 Dne 8. března 2012 AEAT potvrdila toto rozhodnutí ze dne 12. prosince 2011.

22 Společnost Nestrade podala proti rozhodnutím AEAT ze dne 12. prosince 2011 a 8. března 2012 správní stížnost. Tato stížnost byla zamítnuta rozhodnutím Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední ekonomicko-správní soud) ze dne 22. ledna 2015. Hlavním důvodem pro zamítnutí byla zásada správní věci rozhodnuté.

23 Společnost Nestrade podala proti rozhodnutím AEAT ze dne 12. prosince 2011 a 8. března 2012 a proti rozhodnutí Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední ekonomicko-správní soud) dne 22. ledna 2015 žalobu k předkládajícímu soudu.

24 Předkládající soud má za to, že existuje určitý nesoulad mezi na straně jedné nutností dodržovat zásadu právní jistoty, která je spojena s takovým pravomocným správním aktem, jako je rozhodnutí ze dne 5. dubna 2011, a na straně druhé nutností, aby bylo unijní právo, jakož i zejména ustanovení směrnice 2006/112 týkající se nároku na odpočet DPH, uplatněno jednotně.

25 Předkládající soud v této souvislosti poukazuje na skutečnost, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 8. května 2013, Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297) rozhodl, že vrácení DPH zaplacené na vstupu může být odmítnuto, jsou-li opravené faktury předloženy daňovému orgánu poté, co vydal rozhodnutí o odmítnutí nároku na vrácení DPH. Předkládající soud si nicméně klade otázku, zda by se od této judikatury nemělo odhlédnout v takové situaci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, která se vyznačuje neexistencí nedbalosti nebo nedostatku souvinnosti s AEAT ze strany společnosti Nestrade a zásahem do práva posledně uvedené společnosti na procesní obranu.

26 Za těchto podmínek se Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností, Španělsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Lze judikaturu [vycházející z rozsudku ze dne 8. května 2013, Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297)] upravit v tom smyslu, že se připustí vrácení částek DPH požadované podnikem neusazeným v Unii, přestože již bylo vydáno rozhodnutí vnitrostátního daňového orgánu o odepření tohoto vrácení, nebo podnik neodpověděl na výzvu k poskytnutí informace o daňovém identifikačním čísle, přičemž správní orgán již měl v daném okamžiku uvedenou informaci, kterou mu tento podnik poskytl v odpovědi na jiné výzvy?

V případě kladné odpovědi na první otázku:

2) Lze mít za to, že zpětné použití judikatury [vycházející z rozsudku ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)] vyžaduje, aby byl zrušen správní akt o odepření vrácení dotčených částek DPH, s ohledem na to, že uvedený akt pouze potvrdil dřívější pravomocné správní rozhodnutí o odepření vrácení částek daní, které vydala AEAT v jiném řízení, než které stanoví zákon pro tento případ a které navíc omezuje práva žadatele o vrácení daní tak, že mu odepírá možnost se bránit?“

K předběžným otázkám

27 Úvodem je zaprvé třeba poznamenat, že ve svém rozhodnutí předkládající soud odkazuje na ustanovení směrnice 2006/112 týkající se nároku na odpočet DPH a na judikaturu Soudního dvora týkající se těchto ustanovení.

28 Nicméně okolnost, že vnitrostátní soud formuloval předběžnou otázku po formální stránce tak, že odkázal na určitá ustanovení unijního práva, nebrání tomu, aby Soudní dvůr tomuto soudu poskytl všechny prvky výkladu, které mohou být pro rozsouzení věci, jež mu byla předložena, užitečné, ať již na něm posledně uvedený ve svých otázkách odkázal či nikoli. V tomto ohledu přislouží Soudnímu dvoru, aby ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem, zejména z odvodnění předkládacího rozhodnutí, vytěžil ty prvky unijního práva, které je s přihlédnutím k předmětu sporu třeba vyložit (rozsudek ze dne 29. září 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, bod 43 a citovaná judikatura).

29 Jak uvedla španělská vláda a Evropská komise, věc v původním řízení se týká žádosti o vrácení částek DPH, kterou podal podnik usazený ve třetí zemi, a to Švýcarsku. Úprava vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným na území Unie je přitom obsažena ve třinácté směrnici, jak vyplývá z jejího čl. 2 odst. 1. Soudní dvůr v této souvislosti upravnul, že ustanovení

třinácté směrnice, a zejména její čl. 2 odst. 1, musí být ve vztahu k článkům 170 a 171 směrnice 2006/112 považována za *lex specialis* (rozsudek ze dne 15. července 2010, Komise v. Spojené království, C-582/08, EU:C:2010:429, bod 35).

30 Položené otázky je proto třeba zkoumat s ohledem na ustanovení třinácté směrnice.

31 Zadruhé je třeba zdůraznit, že se vč v původním řízení netýká otázky časového úhinku oprav faktury, na kterou Soudní dvůr v souvislosti s nárokem na odpot DPH již odpovděl v rozsudku ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691). Týká se možnosti členských států časov omezit možnost opravit chybné faktury za úelem uplatnění nároku na vrácení DPH. Předkládající soud vysvtluje, že ve španělském právu takováto oprava již nemže vyvolávat úhinky poté, co správní rozhodnutí o odmítnutí vrácení nebylo právní moci.

32 Vzhledem k výše uvedenému je třeba vycházet z toho, že podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být ustanovení třinácté směrnice vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát – pro úely uplatnění nároku na vrácení DPH – časov omezil možnost opravit chybné faktury, například opravou identifikačního íslo k DPH, které bylo na fakturě původně uvedeno.

33 Soudní dvůr rozhodl, že ustanovení šesté směrnice 77/388 musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž lze osobám povinným k dani, které mají k dispozici neúplné faktury, odepít nárok na odpot DPH, i když jsou tyto faktury po přijetí takového zamítavého rozhodnutí doplněny poskytnutím informací, které mají prokázat skutečnou povahu a částku fakturovaných plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. května 2013, Petroma Transports a další, C-271/12, EU:C:2013:297, bod 36). Je však třeba upesnit, že šestá směrnice 77/388 členským státům rovnž nezakazovala, aby akceptovaly opravu neúplné faktury poté, co daová správa přijala rozhodnutí o odmítnutí nároku na odpot nebo na vrácení DPH.

34 Totž platí i pro třináctou směrnicí. Z článku 3 odst. 1 této směrnice totiž vyplývá, že členské státy stanoví podmínky pro podávání žádostí o vrácení DPH, včetně lhůt, a že uloží povinnosti nezbytné k tomu, aby mohla být posouzena oprávněnost žádosti.

35 Vzhledem k tomu, že třináctá směrnice neupravuje zavedení opatření stanovících lhůtu, jejíž uplynutí má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a pro úely uplatnění nároku na vrácení DPH opomněla opravit chybné nebo neúplné faktury, musí tuto problematiku upravit vnitrostátní právo, pokud se tento postup zaprvé použije stejným způsobem na obdobné nároky v daové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a zadruhé v praxi neznemožuje nebo nadměrně neztžuje uplatnění uvedeného nároku (zásada efektivit) (viz obdobné rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 46, jakož i ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38 a citovaná judikatura).

36 V této souvislosti je třeba připomenout, že je na vnitrostátním soudu, aby posoudil služitelnost vnitrostátních opatření s unijním právem, Soudní dvůr mu nicméně může poskytnout veškeré užitečné informace pro rozhodnutí sporu, který mu byl předložen (rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 36).

37 Pokud jde zaprvé o zásadu rovnocennosti, je třeba připomenout, že z této zásady vyplývá, že osoby, které uplatují práva priznaná unijním právním řádem, nesmí být znevýhodněny oproti těm, které uplatují íst vnitrostátní práva (rozsudek ze dne 7. března 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, bod 39).

38 Předkládající soud si klade otázku, zda AEAT porušila tuto zásadu rovnocennosti tím, že své rozhodnutí ze dne 5. dubna 2011 nezrušila podle článku 219 obecného daňového zákoníku. V této souvislosti je třeba uvést, že nic ve spisu, který byl Soudnímu dvoru předložen, nenasvědčuje tomu, že se tento článek uplatňuje odlišně v závislosti na tom, zda je dotčené právo přiznáno unijním, nebo vnitrostátním právem.

39 Kromě toho na rozdíl od toho, co na jednání uvedla společnost Nestrade, zásada rovnocennosti nebyla rovněž porušena skutečností, že AEAT zacházela rozdílně s žádostmi o vrácení částek DPH zaplacených na vstupu za daňovací období let 2008 a 2010, jakož i za první a druhé čtvrtletí daňovacího období roku 2009 na straně jedné a s žádostí o vrácení částek DPH za třetí a čtvrté čtvrtletí daňovacího období roku 2009 na straně druhé. Takovéto rozdílné zacházení, i pokud by bylo prokázáno, by totiž nijak neprokazovalo rozdílné zacházení s právy přiznanými unijním právním řádem a s právy čistě vnitrostátní povahy.

40 Pokud jde zadruhé o zásadu efektivity, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že otázka, zda vnitrostátní procesní ustanovení prakticky znemožňuje nebo nadměrně ztěžuje výkon práv přiznaných jednotlivcům unijním právem, musí být analyzována s přihlédnutím k místu tohoto ustanovení v řízení jako celku, k jeho přeběhu a k jeho zvláštnostem u různých vnitrostátních soudních orgánů. Z tohoto hlediska je třeba případně zohlednit základní zásady vnitrostátního právního systému, jako například právo na obhajobu, zásadu právní jistoty a řádný průběh řízení (rozsudek ze dne 7. března 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, bod 43 a citovaná judikatura).

41 Soudní dvůr již rozhodl, že možnost požádat o vrácení platek na DPH bez jakéhokoli časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani, pokud jde o její práva a povinnosti vůči daňové správě, nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (rozsudek ze dne 21. června 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, bod 29). Soudní dvůr uznal slučitelnost stanovení pevných promlčecích lhůt pro podání žaloby s unijním právem, v zájmu právní jistoty, která chrání jak daňového poplatníka, tak dotčený správní orgán. Povaha těchto lhůt totiž není taková, aby prakticky znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv přiznaných unijním právním řádem, i když uplynutí těchto lhůt již z podstaty věci vede k úplnému nebo částečnému odmítnutí podané žaloby (rozsudek ze dne 14. června 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, bod 42 a citovaná judikatura).

42 V projednávaném případě AEAT dne 23. listopadu 2010 vyzvala společnost Nestrade, aby jí ve lhůtě deseti pracovních dnů od doručení této výzvy, k němuž došlo dne 13. prosince 2010, předložila správné faktury.

43 Je třeba konstatovat, že z předkládacího rozhodnutí nevyplývá, že společnost Nestrade informovala AEAT o skutečnosti, že ke dni výzvy tohoto orgánu správné faktury neměla. Z tohoto rozhodnutí kromě toho vyplývá, že Nestrade tyto faktury nepředložila AEAT během tématy, které uplynuly mezi dnem, kdy je obdržela, a datem, kdy bylo vydáno rozhodnutí o odmítnutí vrátit DPH. Nestrade toto poslední uvedené rozhodnutí rovněž nenapadla dříve, než nabylo právní moci, přestože podle předkládacího soudu mohla proti tomuto rozhodnutí podat opravný prostředek v příslušné lhůtě.

44 Za těchto podmínek je třeba, s výhradou ověření předkládacím soudem, konstatovat, že společnosti Nestrade nebylo prakticky znemožněno nebo nepřiměřeně ztěženo uplatnění jejího nároku na vrácení DPH.

45 V této souvislosti je třeba připomenout, že pokud má daňová správa k dispozici údaje

nezbytné k tomu, aby stanovila, že osoba povinná k dani je povinna odvést DPH, nemůže stanovit další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by nárok na odpouštění DPH nebylo možné vůbec uplatnit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. září 2010, *Uszodaépít?*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 40).

46 Stejná úvaha platí i pro nárok na vrácení DPH. Nicméně pokud jde o věc v původním řízení, zdá se, jak uvedla Komise, že AEAT neměla k dispozici údaje, které byly nezbytné pro posouzení nároku na vrácení DPH, o který se jedná ve věci v původním řízení, na základě informací, které jí byly poskytnuty společností Nestrade v rámci jiných žádostí o vrácení, které se týkaly stejného dodavatele, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

47 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že ustanovení třinácté směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát – pro účely uplatnění nároku na vrácení DPH – časově omezil možnost opravit chybné faktury, například opravou identifikačního čísla k DPH, které bylo na faktuře původně uvedeno, pokud jsou dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

48 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

Ustanovení třinácté směrnice Rady ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daní z prodané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství, musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát – pro účely uplatnění nároku na vrácení DPH – časově omezil možnost opravit chybné faktury, například opravou identifikačního čísla k DPH, které bylo na faktuře původně uvedeno, pokud jsou dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: španělština.