



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

9 септември 2021 година*

„Преюдициално запитване — Хармонизация на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Осма директива 79/1072/ЕИО — Членове 3, 6 и 7 — Условия за възстановяване на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната — Отказ да се възстанови платеният ДДС — Документи, доказващи правото на възстановяване — Непредставяне на подкрепящи документи в определените срокове“

По дело C-294/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Audiencia Nacional (Национален съд, Испания) с акт от 5 март 2020 г., постъпил в Съда на 1 юли 2020 г., в рамките на производство по дело

GE Auto Service Leasing GmbH

срещу

Tribunal Económico Administrativo Central,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: М. Plešič, председател на състава, Е. Juhász (докладчик) и С. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: Е. Танчев

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за GE Auto Service Leasing GmbH, от А. Azpeitia Gamazo и А. Albarrán Jiménez, abogados,
- за испанското правителство, от S. Jiménez García и М. J. Ruiz Sánchez, в качеството на представители,
- за чешкото правителство, от М. Smolek, О. Serdula и J. Vlácil, в качеството на представители,

* Език на производството: испански.

- за естонското правителство, от N. Grünberg, в качеството на представител,
- за гръцкото правителство, от M. Tassopoulou, S. Trekli и G. Avdikos, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката (ОВ L 331, 1979 г. стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34, наричана по-нататък „Осма директива за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между GE Auto Service Leasing GmbH (наричано по-нататък „Auto Service“) и Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административен орган за финансов контрол, Испания) по повод на отказа за възстановяване на начисления от това дружество данък върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

Шеста директива за ДДС

- 3 Член 17 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 2006/18/ЕО на Съвета от 14 февруари 2006 г. (ОВ L 51, 2006 г., стр. 12, наричана по-нататък „Шеста директива за ДДС“) гласи:

„1. Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

- a) дължимия или платен данък върху добавената стойност за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

- б) дължимия или платен данък върху добавената стойност за внос на стоки;
- в) дължимия данък върху добавената стойност съгласно член 5, параграф 7, буква а) и член 6, параграф 3.
3. Държавите членки дават на всяко данъчнозадължено лице правото на приспадане или възстановяване на данъка върху добавената стойност, посочен в параграф 2, доколкото стоките и услугите се използват за целите на:
- а) сделки, свързани със стопанските дейности, посочени в член 4, параграф 2, които се извършват в друга страна и които биха отговаряли на условията за приспадане на данъка, ако биха били извършени на територията на страната;
- б) сделки, които са освободени съгласно член 14, параграф 1, буква и), член 15 и член 16, параграф 1, части Б, В и Г и член 16, параграф 2;
- в) сделки, освободени съгласно член 13, част Б, букви а) и г), точки 1—5, когато получателят е установен извън Общността или сделките са пряко свързани със стоките, предназначени за износ в страна извън Общността.

[...]“.

4 Съгласно член 28е от посочената директива:

„[...]“

4. Възстановяването на данъка върху добавената стойност по параграф 3 се извършва в полза на:

- данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната, но са установени в друга държава членка, в съответствие с правилата за приложение, определени в [Осма] директива [за ДДС],

[...]“ [неофициален превод].

Осма директива за ДДС

5 Член 2 от Осма директива за ДДС предвижда:

„Всяка държава членка възстановява на всяко данъчно облагаемо лице, което не е установено на територията на страната, но е установено в друга държава членка, и при условията, определени в настоящата директива, сумата на данък добавена стойност, начислена му с оглед услуги или движимо имущество, предоставени му от други данъчно облагаеми лица на територията на страната или наложен му във връзка с внос на стоки в тази страна, и доколкото тези стоки или услуги се използват за целите на сделки, посочени в член 17, параграф 3, букви а) и б) от [Шеста директива за ДДС], и разпоредбите за услуги, посочени в член 1, буква б)“.

6 Член 3 от тази директива гласи:

„За да получи право на възстановяване на сумите по данък добавена стойност, лице, отговарящо на условията по член 2, което не предлага стоки или услуги на територията на страната, следва да:

- а) представи на компетентните органи, упоменати в член 9, първи параграф, заявление съгласно образеца, съдържащ се в приложение А, като приложи оригиналите на фактурите или вносните документи. Държавите членки предоставят на заявителя пояснителни бележки, като съдържанието им като минимум отговаря на информацията, посочена в приложение В;
- б) представи доказателство във формата на удостоверение, издадено от официалните органи на държавата, където е установено, което да удостоверява, че е данъчно облагаемо лице в съответната държава за целите на данък добавена стойност. Когато компетентните органи, посочени в член 9, разполагат вече с такова доказателство, данъчно облагаемото лице не е длъжно да представя нови доказателства в срок една година от датата на издаване на първото удостоверение от официалните органи на държавата, където е установено. Държавите членки не издават удостоверения на данъчно облагаеми лица, ползващи право на освобождаване от данъка по реда на член 24, параграф 2 от [Шеста директива за ДДС];
- в) удостовери с писмена декларация, че не е предоставяло стоки или услуги на територията на страната за периода, упоменат в член 7, параграф 1, първа алинея, първо и второ изречение;
- г) предприеме допълнително изплащане на сума, събрана погрешно“.

7 Член 4 от посочената директива предвижда:

„За да получи право на възстановяване на сумите по данък добавена стойност, данъчно облагаемо лице, отговарящо на условията по член 2, което не предлага стоки или услуги на територията на страната, различни от услугите, посочени в член 1, букви а) и б), следва да:

- а) отговаря на изискванията, установени в член 3, букви а), б) и г);

[...]“.

8 Член 6 от същата директива гласи:

„Държавите членки не могат да налагат на данъчно облагаемите лица, посочени в член 2, каквото и да е допълнително задължение освен посочените в членове 3 и 4, с изключение на задължение да предоставят при определени случаи необходимата информация, за да определят доколко е обосновано заявлението за възстановяване на данък добавена стойност“.

9 Съгласно член 7 от Осма директива за ДДС:

„1. Предвиденото по реда на членове 3 и 4 заявление за възстановяване на данък добавена стойност се отнася до фактурирани покупки на стоки или услуги или за внос, направен за срок не по-кратък от три месеца и не по-дълъг от една календарна година. Заявленията

могат да се отнасят за период, по-кратък от три месеца, когато това е оставащата част от календарната година. Тези заявления могат да се отнасят за фактури или документи по внос, които не са включени в предходни заявления, но се отнасят до сделки, извършени през същата календарна година. Заявленията се подават до компетентните органи, посочени в член 9, първи параграф, до шест месеца след изтичане на календарната година, през която е наложен данъкът.

[...]

3. Компетентните органи, посочени в член 9, първи параграф, подпечатват всяка една фактура и/или документ по внос, за да предотвратят използването им в последващо заявление, и ги връщат на заявителя в срок до един месец.

4. Решенията по подадени заявления за възстановяване се вземат в срок до шест месеца от датата, на която съответното заявление, придружено от всички изисквани по реда на настоящата директива документи за проверка основанийето на заявлението, е подадено пред компетентните органи, упоменати в параграф 3. Възстановяването на средствата става преди изтичане на гореспоменатия период по желание от страна на заявителя съответно или в държавата членка, която възстановява, или в тази, където е установен. В последния случай банковите такси по превода се заплащат от заявителя.

Основанията за отхвърляне на заявление се декларират. По реда, определен от компетентните органи във въпросната държава членка за искове по възстановяване на данъчни вземания на лица, установени в тази държава, отказът може да бъде обжалван пред съответните органи за целта.

[...]“.

Директива 2006/112/ЕО

- 10 Членове 411 и 413 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) предвиждат, че тази директива отменя Шестата директива за ДДС и влиза в сила на 1 януари 2007 г.

Директива 2008/9/ЕО

- 11 Съгласно член 28, параграфи 1 и 2 от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава (ОВ L 44, 2008 г., стр. 23), Директива 2008/9 се прилага за заявления за възстановяване, подадени след 31 декември 2009 г., и отменя Осма директива за ДДС, считано от 1 януари 2010 г.

Испанското право

- 12 Член 119 от Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Закон 37/1992 за данъка върху добавената стойност) от 28 декември 1992 г. (BOE, бр. 312 от 29 декември 1992 г., стр. 44247), озаглавен „Специален режим за възстановявания в полза на определени предприятия или самостоятелно заети лица, установени извън територията на прилагане на ДДС“, гласи:

„1. Предприятията или самостоятелно зетите лица, установени извън територията на прилагане на ДДС, за които са изпълнени условията, посочени в следващата алинея, могат да упражнят правото на възстановяване на платения от тях данък върху добавената стойност или, ако е необходимо, което им е прехвърлено на тази територия, в съответствие с разпоредбите на настоящия член.

[...]

2. Условията за упражняване на правото на възстановяване по този член са:

1.º Предприятията или самостоятелно зетите лица, които възнамеряват да се възползват от това право, са установени в Общността, Канарските острови, Сеута или Мелила, или на други трети територии.

[...]

2.º През периода, посочен в заявлението, [предприятията или самостоятелно зетите лица] не са извършили на територията на прилагане на ДДС, доставки на стоки или услуги, подлежащи на облагане с ДДС, различни от изброените по-долу:

- a) доставка на стоки или услуги, за които лицето — платец на ДДС, е получател в съответствие с член 84, параграф 1, точки 2, 3 и 4 от настоящия закон;
- b) транспортни и спомагателни услуги за транспорт, освободени от ДДС съгласно членове 21, 23, 24 и 64 от настоящия закон.

[...]

8. Заявленията за възстановяване могат да се отнасят само за непосредствено предходните годишни периоди или тримесечия.

Въпреки това заявленията за възстановяване за по-кратък период са допустими, при условие че съответният период приключва на 31 декември на съответната година.

9. Данъчната администрация може да изиска от заинтересованите лица да представят информация и доказателства, необходими за преценка на основателността на представените заявления за възстановяване, и по-специално за правилното определяне на размера на възстановяването в съответствие с параграфи 4 и 5 от настоящия член.

[...]“.

- 13 Член 112 от Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Закон 30/1992 за правния режим на публичните административни органи и общото административно производство) от 26 ноември 1992 г., който понастоящем се съдържа в член 118 от Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Закон 39/2015 относно общата административна процедура) от 1 октомври 2015 г. (BOE, бр. 236 от 2 октомври 2015 г., стр. 89343) забранява „при постановяване на решение по подадена по съдебен ред жалба да се вземат предвид факти, документи или доводи на жалбоподателя, които последният е могъл, но не е представил заедно със становището си“ и уточнява, че „не може да се иска събиране на доказателства, ако пропускът да се поискат в производството, в което е постановено обжалваното решение, е по вина на заинтересованото лице“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 14 Auto Service е дружество, установено в Германия, което на 30 юни 2006 г. и на 29 юни 2007 г. подава пред Oficina nacional de gestión tributaria — IVA de no establecidos (Национална служба за управление на данъците — ДДС на неустановени в страната лица, Испания) (наричана по-нататък „испанската данъчна администрация“) заявления за възстановяване на ДДС, платен от предприятия или самостоятелно заети лица, неустановени на територията на прилагане на данъка през данъчните 2005 г. и 2006 г., в общ размер на 407 396,469 EUR.
- 15 На 19 март 2008 г. испанската данъчна администрация изпраща на Auto Service две искания за информация, а именно да представи оригиналите на фактурите, въз основа на които Auto Service иска възстановяване, и да предостави уточнения относно извършените в Испания сделки и относно предназначението на придобитите стоки или услуги, за които се отнася заявлението за възстановяване.
- 16 На 12 декември 2008 г. Auto Service уведомява испанската данъчна администрация, че поддържа искането си за възстановяване, но изпитва затруднения да представи исканите документи.
- 17 С решения от 18 февруари 2009 г., връчени на Auto Service на 21 април 2009 г., испанската данъчна администрация отхвърля заявленията за възстановяване, подадени от това дружество, което на 20 февруари 2009 г. уведомява тази администрация, че е германско предприятие с предмет на дейност доставка на автомобили на испански предприятия съгласно договори за лизинг и случайни продажби на автомобили втора употреба на испанска територия, като същевременно прилага към тези обяснения някои фактури.
- 18 Auto Service подава жалба по административен ред срещу решенията, с които се отхвърлят заявленията за възстановяване, като признава, че отговорът му на исканията за предоставяне на информация е закъснял, и уточнява, че във всички случаи преди съобщаването на тези решения е приложило фактури, издадени за предоставяните услуги по отдаване под лизинг, но не и всички фактури, въз основа на които е поискано възстановяване на ДДС.
- 19 Преди да се произнесе по жалбата по административен ред, на 13 юли 2009 г. испанската данъчна администрация отправя до Auto Service ново искане за информация. С него Auto Service се приканва да уточни подробно предназначението на придобитите стоки и/или

- услуги, за които се иска възстановяване на ДДС, и да докаже, че те са предназначени за сделки, пораждащи право на възстановяване. За тази цел Auto Service е поканено да представи сключените с клиентите договори и издадените фактури, удостоверение, издадено от данъчните органи на държавата, в която е неговото седалище или основно място на стопанска дейност, удостоверяващо, че е данъчнозадължено лице по ДДС, както и уточнения относно данъчната ставка, с която се облага дейността му, и процента на приспадане, приложим в случай на пропорционално приспадане.
- 20 Auto Service не отговаря на това ново искане за предоставяне на информация.
 - 21 Тъй като не разполага с всички необходими документи, на 1 февруари 2010 г. испанската данъчна администрация постановява решение, с което отхвърля подадената по административен ред жалба и потвърждава отказа за възстановяване с мотива, че Auto Service не е доказало основателността на исканията си.
 - 22 В това отношение испанската данъчна администрация уведомява заинтересованото лице, че документите, които иска да ѝ бъдат предоставени, са предназначени да установят действителното извършване на сделките на територията на прилагане на данъка, както и предназначението на стоките и услугите за сделки, пораждащи право на приспадане. Тази администрация добавя, че тези документи са предназначени да ѝ позволят да провери дали договорите за лизинг, сключени с клиентите, съдържат опция за изкупуване на стоки и условията за закупуване, да определи дали стоките, предмет на договорите, се намират на територията на прилагане на данъка, и дали клиентите на предприятието са образувания или лица, установени на тази територия. Тази информация е поискана и за да се определи дали дейността на Auto Service е била предназначена за лизинга и да се определи данъчната ставка в държавата по установяване и приложимият процент на приспадане.
 - 23 Тъй като оспорва това решение, Auto Service сезира Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административен орган за финансов контрол), като представя за целта фактури за предоставени услуги, договори за лизинг, няколко периодични декларации по ДДС и официални удостоверения, издадени от германските органи за качеството му на данъчнозадължено лице, което има право на приспадане.
 - 24 Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административен орган за финансов контрол) отхвърля исканията на Auto Service с мотива, че релевантните доказателства трябва да бъдат представени пред компетентната служба за управление и вече не могат да бъдат представени по време на административното производство по обжалване.
 - 25 На 24 януари 2013 г. Auto Service подава жалба по съдебен ред пред Audiencia Nacional (Национален съд, Испания) срещу решението за отхвърляне на Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административен орган за финансов контрол). С решение от 22 септември 2016 г. Audiencia Nacional (Национален съд) отхвърля жалбата.
 - 26 За да мотивира отхвърлянето, той по-специално посочва, че заявителят на възстановяване на ДДС трябва да представи доказателства за правото си на възстановяване по време на административното производство и че липсата на отговор на исканията на администрацията не може да бъде санирана на етапа на обжалването по административен или съдебен ред.

- 27 Auto Service подава срещу това решение касационна жалба пред Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания).
- 28 В решението си от 10 септември 2018 г. Tribunal Supremo (Върховен съд) отбелязва, че въпреки квазисъдебния му характер Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административен орган за финансов контрол) е орган на администрацията, който трябва задължително да бъде сезиран, за да може да се подаде жалба пред съд.
- 29 Tribunal Supremo (Върховен съд) приема, че освен ако не е налице злоупотреба с право, испанското право задължава административните съдебни инстанции да вземат предвид доказателствата, които данъчнозадълженото лице не е предоставило на данъчната администрация на етапа на административното разглеждане на неговата преписка.
- 30 По-нататък Tribunal Supremo (Върховен съд) посочва, че в областта на ДДС практиката на Съда, въз основа на принципите на неутралност на ДДС и на пропорционалност, дава предимство на материалноправните правила за приспадане на ДДС пред формалните правила. Така Съдът е приел правото на приспадане или на възстановяване, след като е било установено, че материалноправните норми относно тези права са били спазени, макар да не са били изпълнени някои формални предпоставки.
- 31 Тъй като счита, че не е оспорено, че условията за правото на възстановяване на ДДС, предвидени в член 119 от Директива 2006/112, са изпълнени по делото в главното производство, Tribunal Supremo (Върховен съд) отменя решението на Audiencia Nacional (Национален съд) и разпорежда делото на Auto Service да бъде върнато на този съд, за да се произнесе с оглед на приложените към преписката доказателства във връзка с направеното от това дружество искане за възстановяване на ДДС.
- 32 Audiencia Nacional (Национален съд) посочва, че ако приеме съображенията на Tribunal Supremo (Върховен съд), той много вероятно би нарушил разпоредбите на член 3 и член 7 от Осма директива за ДДС, тъй като Auto Service не е доказало в предвидените в последната разпоредба срокове правото си на възстановяване на ДДС, въпреки че испанската данъчна администрация му е дала възможност да го направи.
- 33 В това отношение той подчертава, че макар Съдът вече да е постановил, че неизпълнението на формални задължения по принцип не може да доведе до загуба на правото на приспадане, все пак тези формални условия могат да представляват материалната основа за упражняването на това право и да уреждат условията и контрола за упражняването на това право, както и правилното функциониране на системата на ДДС.
- 34 Запитващата юрисдикция посочва, че именно в този дух Съдът приема, че възможността правото на приспадане на ДДС да се упражнява без никакво ограничение във времето, би била в противоречие с принципа на правната сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация.
- 35 Тя посочва, че доколкото испанската данъчна администрация е взела всички необходими мерки, за да позволи на данъчнозадълженото лице да представи документите, с които може да се установи правото му на възстановяване на ДДС, а последното не е направило

това в определените от член 7, параграф 1 от Осма директива за ДДС срокове, трябва да се счита, че правата на това данъчнозадължено лице са преклудирани, както е постановил Съдът в точка 34 от решение от 21 юни 2012 г., *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382).

- 36 В това отношение запитващата юрисдикция счита, че като се има предвид решението на Tribunal Supremo (Върховен съд), съгласно което моментът, в който данъчнозадълженото лице представя доказателствата, на които се основава заявлението му, е ирелевантен в областта на възстановяването на ДДС, следва да се прецени дали късното представяне на тези доказателства е необосновано, което би могло да представлява злоупотреба.
- 37 Според тази юрисдикция закъснението на Auto Service в разглежданото в главното производство дело да представи доказателства за правото му на възстановяване може да се счита за показателно за неговата недобросъвестност, тъй като съзнателно и преднамерено е скрило пред администрацията необходимата за възстановяване на ДДС информация без никаква очевидна причина и въпреки многобройните възможности, които е имало да изпълни тези изисквания.
- 38 При тези условия Audiencia Nacional (Национален съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. Трябва ли да се приеме за валидно положение, при което данъчнозадължено лице, след многократни разпореждания от данъчната администрация да докаже наличието на предпоставките за правото на възстановяване, не изпълнява разпореждането без основателни причини и след като му е отказано възстановяването, предоставя документацията по-късно в рамките на производство по обжалване по административен или по съдебен ред?
2. Може ли да се счита за злоупотреба с право положение, при което данъчнозадължено лице не предоставя на данъчната администрация необходимата информация, на която основава правото си, когато това му е било разрешено и изискано, и не го прави без основателна причина, а такава информация се предоставя доброволно по-късно на органа по обжалване по административен ред или на съда?
3. Губи ли правото си на възстановяване неустановеното на територията на страната данъчнозадължено лице — било поради непредоставяне в срок и без основателна причина на релевантна информация за обосноваване на правото му на възстановяване, било поради злоупотреба — след като е изтекъл предвиденият или предоставеният за целта срок и администрацията е издала решение, с което отказва възстановяването?“.

По преюдициалните въпроси

- 39 В самото начало следва да се отбележи, че според Auto Service преюдициалното запитване следва да бъде обявено за недопустимо, доколкото, от една страна, поставените от запитващата юрисдикция въпроси вече са разрешени от Tribunal Supremo (Върховен съд) и поради това имат сила на пресъдено нещо, и от друга страна, въпросът за злоупотребата с право е теоретичен, тъй като този въпрос никога не се е поставял преди запитващата юрисдикция да сезира Съда.

- 40 В това отношение следва да се отбележи, че съгласно постоянната практика на Съда националните юрисдикции имат най-широко право да сезират Съда с въпроси относно тълкуването на релевантните разпоредби от правото на Съюза. Само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени, предвид особеностите на делото, както необходимостта от преюдициално решение, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, щом поставените въпроси се отнасят до тълкуването или валидността на норма от правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе. От това следва, че поставените от националните юрисдикции въпроси се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, ако проблемът е от хипотетично естество или още ако Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на посочените въпроси (вж. в този смисъл решения от 5 април 2016 г., PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, т. 32 и цитираната съдебна практика и от 16 юли 2020 г., Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, т. 16 и цитираната съдебна практика).
- 41 Прочитът на акта за преюдициално запитване обаче показва, че въпросите, поставени от запитващата юрисдикция на Съда, са пряко свързани с фактите в главното производство.
- 42 Освен това съгласно трайно установената практика на Съда национална правна норма, съобразно която юрисдикциите, които не се произнасят като последна инстанция, са обвързани от изводите на горната юрисдикция, не може да лиши тези юрисдикции от правото да сезират Съда с въпроси за тълкуването на правото на Съюза, до което се отнасят съответните правни изводи. Всъщност Съдът приема, че юрисдикцията, която не се произнася като последна инстанция, трябва да бъде свободна да отправи до Съда въпросите, които смята за неизяснени, ако счита, че правните изводи на горната инстанция биха могли да доведат до постановяване на решение, което противоречи на правото на Съюза (решение 5 март 2019 г., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, т. 52 и цитираната съдебна практика).
- 43 Поради това преюдициалното запитване е допустимо.
- 44 Същевременно, в съответствие с трайната съдебна практика в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество с националните юрисдикции задача на Съда е да даде на националния съд полезен отговор, който да му позволи да реши спора, с който е сезиран. В това отношение Съдът може да изведе от цялата информация, предоставена от запитващата юрисдикция, и по-специално от мотивите на акта за преюдициално запитване, нормите и принципите на правото на Съюза, които изискват тълкуване предвид предмета на спора в главното производство, дори тези разпоредби да не са изрично посочени във въпросите, отправени до него от споменатата юрисдикция (решение от 11 ноември 2020 г., DenizBank, C-287/19, EU:C:2020:897, т. 59).
- 45 В мотивите на акта си, запитващата юрисдикция се позовава без разлика на Директива 2006/112, на Осма директива за ДДС и на Директива 2008/9. Във въпросите, които поставя на Съда, тя не уточнява разпоредбите, чието тълкуване иска.

46. Актът за преюдициално запитване обаче показва, че заявленията за възстановяване на ДДС, които са предмет на делото в главното производство, са подадени до испанската данъчна администрация съответно на 20 юни 2006 г. и на 29 юни 2007 г. и се отнасят до сделки, извършени през данъчните 2005 г. и 2006 г.
47. Съгласно членове 411 и 413 от Директива 2006/112 обаче тази директива, която отменя Шеста директива за ДДС, влиза в сила едва на 1 януари 2007 г. Освен това съгласно член 28, параграф 1 от Директива 2008/9 тази директива, която отменя Осма директива за ДДС, е предназначена да се прилага за заявленията за възстановяване, подадени след 31 декември 2009 г.
48. От това следва, че към фактите по делото в главното производство са приложими само разпоредбите на Шеста директива за ДДС и на Осма директива за ДДС.

По първия и третия въпрос

49. С първия и третия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали разпоредбите на Осма директива за ДДС и принципите на правото на Съюза, и по-специално принципът на данъчна неутралност, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат заявление за възстановяване на ДДС да бъде отхвърлено, когато данъчнозадълженото лице не е представило в определения срок пред компетентната данъчна администрация, дори по нейно искане, всички документи и сведения, изисквани от тази директива, независимо от това, че тези документи и сведения са представени от данъчнозадълженото лице, по негова инициатива, при обжалването по административен или съдебен ред на решението, с което се отказва признаването на правото на възстановяване.
50. В това отношение следва да се подчертае, че съгласно постоянната практика на Съда също както правото на приспадане, правото на възстановяване представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС, който цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралността от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (Възстановяване на ДДС — Фактури), C-371/19, непубликувано, EU:C:2020:936, т. 77).
51. Това право на възстановяване на платения в друга държава членка ДДС, както е уредено от Осма директива за ДДС, съответства на въведеното с Шеста директива за ДДС право на данъчнозадълженото лице да приспадне данъка, който е платило по получени доставки в собствената си държава членка (вж. в този смисъл решения от 25 октомври 2012 г., Daimler и Widex, C-318/11 и C-319/11, EU:C:2012:666, т. 41 и от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (Възстановяване на ДДС — Фактури), C-371/19, непубликувано, EU:C:2020:936, т. 78 и цитираната съдебна практика).
52. Съдът многократно е постановявал, че правото на приспадане и съответно на възстановяване е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. Това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по

получени доставки (решение от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (Възстановяване на ДДС — Фактури), C-371/19, непубликувано, EU:C:2020:936, т. 79 и цитираната съдебна практика).

- 53 Освен това съгласно постоянната практика на Съда основният принцип на неутралност на ДДС налага приспадането или възстановяването на данъка по получени доставки да се разрешава, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори и данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания. Въпросът обаче може да стои другояче, ако нарушаването на тези формални изисквания създава пречка да се докаже със сигурност изпълнението на материалноправните изисквания (решение от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (Възстановяване на ДДС — Фактури), C-371/19, непубликувано, EU:C:2020:936, т. 80 и 81 и цитираната съдебна практика).
- 54 От членове 3 и 4 от Осма директива за ДДС следва, че на данъчнозадълженото лице може да бъде възстановен ДДС само ако изпълнява задълженията, предвидени в тези членове, които включват представяне на оригиналите на фактурите или на вносните документи за сделките, подлежащи на облагане с ДДС в държавата членка по възстановяване.
- 55 В това отношение в акта за преюдициално запитване се посочва, че на два пъти, на 19 март 2008 г. и след първоначалното отхвърляне на заявленията за възстановяване в рамките на подадената от Auto Service жалба по административен ред, на 13 юли 2009 г., испанската данъчна администрация иска от това дружество да представи допълнителни доказателства към първоначалните си заявления, по-специално да представи всички фактури, на които се основават тези заявления, както и документ от държавата членка по седалището на това дружество, удостоверяващ, че последното е данъчнозадължено лице по ДДС. Посоченото дружество обаче не представя пред данъчната администрация всички изисквани документи и сведения. За сметка на това от акта за преюдициално запитване е видно, че тези сведения и документи са представени от Auto Service в производството пред Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административен орган за финансов контрол).
- 56 От това следва, че спорът в главното производство се отнася не до нарушение на формални изисквания, което не позволява да се докаже, че материалноправните изисквания за правото на възстановяване на ДДС са изпълнени, а до датата, на която тези доказателства могат да бъдат представени.
- 57 В това отношение Съдът вече е постановил, че разпоредбите на Шеста директива за ДДС допускат национална правна уредба, съгласно която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ да се признае право на приспадане е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки (решение от 8 май 2013 г., Petroma Transports и др., C-271/12, EU:C:2013:297, т. 34—36). При все това същите разпоредби не забраняват на държавите членки да приемат корекция на непълна фактура след отказа на данъчния орган да признае право на приспадане (решение от 14 февруари 2019 г., Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, т. 33).
- 58 Ето защо следва да се приеме по аналогия, че разпоредбите на Осма директива за ДДС допускат национална правна уредба, съгласно която може да се откаже признаване на правото на възстановяване на ДДС, когато данъчнозадълженото лице не представи, без

- разумно основание и независимо от изпратените му искания за предоставяне на информация, документите, които позволяват да се докаже, че материалноправните условия за получаването на това възстановяване са изпълнени, преди данъчната администрация да приеме решението си. Същите тези разпоредби обаче не са пречка държавите членки да приемат представянето на такива доказателства след това решение.
- 59 Тъй като не се урежда от Осма директива за ДДС, въвеждането на национални мерки, с които се отказва да се вземат предвид доказателствата, представени след приемането на решението за отхвърляне на заявление за възстановяване, се урежда от вътрешния правен ред на всяка държава членка съгласно принципа на процесуалната автономия на държавите членки, при условие обаче че те не са по-неблагоприятни от тези, които уреждат подобни вътрешни положения (принцип на равностойност), и не правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (принцип на ефективност) (вж. по аналогия решение от 14 февруари 2019 г., *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, т. 35).
- 60 Що се отнася най-напред до принципа на ефективност, следва да се отбележи, от една страна, че съгласно постоянната практика на Съда възможността да се подаде искане за възстановяване на надзетия ДДС без никакво ограничение във времето би била в противоречие с принципа на правна сигурност, който изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация (решение от 14 февруари 2019 г., *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 61 В случая испанската данъчна администрация е поискала два пъти от Auto Service да предостави липсващата информация, която ѝ е била необходима, за да прецени разглежданото в главното производство право на възстановяване на ДДС. От акта за преюдициално запитване не следва, че срокът за отговор на тези искания е бил явно недостатъчен, нито че Auto Service е предупредило администрацията, че не разполага с тази информация. При тези условия следва да се констатира, че данъчната администрация безуспешно е положила необходимата грижа, за да събере доказателствата, позволяващи да се установи основателността на заявлението за възстановяване, подадено от Auto Service. При това положение се налага изводът, че ако не следва друго от проверката на запитващата юрисдикция, за Auto Service не е станало практически невъзможно или прекомерно трудно да упражни правото си на възстановяване на ДДС.
- 62 Освен това запитващата юрисдикция следва също така да провери дали в случая е спазен принципът на равностойност, който изисква националните процесуални разпоредби, които уреждат възстановяването на ДДС на основание Осма директива за ДДС, да не са по-неблагоприятни от тези, които уреждат подобни положения във вътрешното право (вж. в този смисъл решение от 3 юни 2021 г., *Bankia*, C-910/19, EU:C:2021:433, т. 46 и 47).
- 63 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия и третия въпрос следва да се отговори, че разпоредбите на Осма директива за ДДС и принципите на правото на Съюза, и по-специално принципът на данъчна неутралност, трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат заявление за възстановяване на ДДС да бъде отхвърлено, когато данъчнозадълженото лице не е представило в определения срок пред компетентната данъчна администрация, дори по нейно искане, всички документи и сведения, необходими за доказване на правото му на възстановяване на ДДС, независимо от обстоятелството, че

тези документи и сведения са представени от данъчнозадълженото лице, по негова инициатива, при обжалването по административен или съдебен ред на решението, с което се отказва признаването на такова право на възстановяване, при условие че са спазени принципите на равностойност и ефективност, което запитващата юрисдикция следва да провери.

По втория въпрос

- 64 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че обстоятелството, че данъчнозадължено лице, което иска възстановяване на ДДС, не представя в хода на административното производство документите, поискани от данъчната администрация, а го прави доброволно в хода на последващите производства, представлява злоупотреба с право.
- 65 Необходимо е да се припомни, че Съдът многократно е постановявал, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Поради това националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на възстановяване, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (вж. по аналогия решение от 28 юли 2016 г., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 50 и цитираната съдебна практика).
- 66 В това отношение следва да се отбележи, че въз основа на постоянната съдебна практика, за да се установи злоупотреба в областта на ДДС, следва да са изпълнени две условия, а именно, от една страна, въпреки формалното прилагане на условията, предвидени в релевантните разпоредби на Директива 2006/112 и на транспониращото я национално законодателство, сделките, за които става въпрос, да водят до получаването на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с преследваната с тези разпоредби цел, и от друга страна, от множество обективни обстоятелства да е видно, че основната цел на въпросните сделки се свежда до получаването на това данъчно предимство (решение от 10 юли 2019 г., *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, т. 35 и цитираната съдебна практика).
- 67 В случая установяването на евентуална злоупотреба, извършена от Auto Service, не е свързано със сделките, за които са подадени заявленията за възстановяване на ДДС, а с производството във връзка със спора относно това искане.
- 68 От тази гледна точка следва да се приеме, че само по себе си обстоятелството, че данъчнозадълженото лице представя документите и сведенията, доказващи, че материалноправните условия за правото му на възстановяване на ДДС са изпълнени, след като компетентният административен орган е постановил решението, с което му се отказва възстановяване, не може да се счита за злоупотреба по смисъла на точка 66 от настоящото решение. Всъщност достатъчно е да се констатира, че с оглед на представената на Съда преписка не изглежда този обикновен факт да е бил предназначен да се получи данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с целта, преследвана от разпоредбите на правото на Съюза, предвиждащи предоставянето на такова предимство.
- 69 С оглед на всички изложени по-горе съображения на втория въпрос следва да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че обстоятелството, че данъчнозадължено лице, което иска възстановяване на ДДС, не представя в хода на

административното производство документите, поискани от данъчната администрация, а го прави доброволно в хода на последващите производства, не представлява злоупотреба с право.

По съдебните разноски

- 70 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (десети състав) реши:

- 1) **Разпоредбите на Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката и принципите на правото на Съюза, и по-специално принципът на данъчна неутралност, трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат заявление за възстановяване на данък върху добавената стойност (ДДС) да бъде отхвърлено, когато данъчнозадълженото лице не е представило в определения срок пред компетентната данъчна администрация, дори по нейно искане, всички документи и сведения, необходими за доказване на правото му на възстановяване на ДДС, независимо от обстоятелството, че тези документи и сведения са представени от данъчнозадълженото лице, по негова инициатива, при обжалването по административен или съдебен ред на решението, с което се отказва признаването на такова право на възстановяване, при условие че са спазени принципите на равностойност и ефективност, което запитващата юрисдикция следва да провери.**
- 2) **Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че обстоятелството, че данъчнозадължено лице, което иска възстановяване на данък върху добавената стойност (ДДС), не представя в хода на административното производство документите, поискани от данъчната администрация, а го прави доброволно в хода на последващите производства, не представлява злоупотреба с право.**

Подписи