



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

14 февруари 2019 година *

„Преюдициално запитване — Тринадесета директива 86/560/ЕИО — Правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Принципи на равностойност и ефективност — Предприятие, което не е установено в Европейския съюз — Постановен по-рано и влязъл в сила отказ за възстановяване на ДДС — Грешен идентификационен номер по ДДС“

По дело C-562/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Audiencia Nacional (Национален съд, Испания) с акт от 15 септември 2017 г., постъпил в Съда на 25 септември 2017 г., в рамките на производство по дело

Nestrade SA

срещу

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: К. Jürimäe, председател на състава, Е. Juhász и С. Vajda (докладчик), съдии,

генерален адвокат: Y. Bot,

секретар: L. Carrasco Marco, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 ноември 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Nestrade SA, от E. Codes Feijoo, procurador, и A. Iglesias Querol, abogada,
- за испанското правителство, от S. Jiménez García, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и F. Clotuche-Duvieusart, в качеството на представители,

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

* Език на производството: испански.

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на разпоредбите на Тринадесета директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки в областта на данъка върху оборота — правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността (ОВ L 326, 1986 г., стр. 40; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 81, наричана по-нататък „Тринадесета директива“).
- 2 Запитването е отправено във връзка със спор между, от една страна, Nestrade SA, установено в Швейцария търговско дружество, и от друга страна, Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (Държавна агенция „Данъчна администрация“, Испания) и Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административен орган за финансов контрол, Испания) по повод на постановен частичен отказ за възстановяване на данък върху добавената стойност (ДДС) поради предхождащо този отказ влязло в сила решение.

Правна уредба

Правото на Съюза

Тринадесета директива

- 3 Съгласно член 2 от Тринадесета директива:

„1. Без да се засягат разпоредбите на членове 3 и 4, всяка от държавите членки възстановява на всяко данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на Общността, при спазване на указаните по-долу условия, [ДДС], платен за получени от него услуги или доставено му движимо имущество на територията на страната от други данъчнозадължени лица, или платен при внос на стоки в страната, при условие че тези стоки или услуги се използват за целите на сделките по член 17, параграф 3, букви а) и б) от [Шеста директива 77/388/ЕИО от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1)] или за извършване на услуги по член 1, точка 1, буква б) от настоящата директива.

2. Държавите членки могат да поставят възстановяването по параграф 1 в зависимост от предоставянето от трети държави на подобни облекчения относно данъци върху оборота.

3. Държавите членки могат да искат да бъде назначен данъчен представител“.

- 4 Член 3, параграф 1 от Тринадесета директива предвижда:

„Възстановяване по член 2, параграф 1 се извършва по искане на данъчнозадълженото лице. Държавите членки определят правилата за предявяване на искания, включително [...] сроковете за това, периода, който исканията следва да покриват, органа, компетентен да ги получава, и минималните суми, за които могат да бъдат предявявани искания. Те определят също правилата за възстановяване, включително [...] сроковете за възстановяване. Те определят задълженията на предявяващия искането, които са необходими, за да се определи дали искането е основателно и за да се избегнат злоупотреби, по-специално задължение да се

представят доказателства, че същият осъществява стопанска дейност в съответствие с член 4, параграф 1 от Директива [77/388]. Предявяващият искането е длъжен да декларира писмено, че през определения период не е извършвал сделки, които не отговарят на условията по член 1, точка 1 от настоящата директива“.

Директива 2006/112/ЕО

- 5 Член 170 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), изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. (ОВ L 44, 2008 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директива 2006/112“), гласи:

„Всички данъчнозадължени лица, които по смисъла на член 1 от [Тринадесета директива], член 2, точка 1 и на член 3 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/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка (ОВ L 44, 2008 г., стр. 23)] и член 171 от настоящата директива, не са установени в държавата членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС, имат право да получат възстановяване на този ДДС, доколкото стоките и услугите са използвани за следните цели:

- а) сделки, посочени в член 169;
- б) сделки, за които данъкът е платим единствено от клиента в съответствие с членове 194—197 или член 199“.

- 6 Член 171 от тази директива гласи:

„1. ДДС се възстановява на данъчнозадължени лица, които не са установени в държавата членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС, но са установени в друга държава членка, в съответствие с подробните правила, определени в Директива [2008/9].

2. ДДС се възстановява на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността[,] в съответствие с подробните правила за изпълнение, изложени в [Тринадесета директива].

Данъчнозадължените лица, посочени в член 1 от [Тринадесета директива], също се считат за целите на прилагането на посочената директива за данъчнозадължени лица, които не са установени в Общността, когато в държавата членка, в която те купуват стоките и услугите или внасят стоките, подлежащи на облагане с ДДС, те само са извършили доставката на стоките или услугите на лице, определено съгласно членове 194—197 или член 199 като платец на ДДС.

3. [Тринадесета директива] не се прилага за:

- а) суми на ДДС, които са неправилно фактурирани според законодателството на държавата членка по възстановяване;
- б) фактурирани суми на ДДС по отношение на доставки на стоки, чиято доставка е или може да бъде освободена съгласно член 138 или член 146, параграф 1, буква б)“.

Испанското право

- 7 Член 119bis от Закон 37/1992 за данъка върху добавената стойност (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) от 28 декември 1992 г., озаглавен „Специален режим за възстановявания в полза на определени предприятия и самостоятелно заети лица, установени извън територията на прилагане на [ДДС], както и извън Общността, Канарските острови, Сеута или Мелила“, в редакцията му, приложима към момента на настъпване на фактите по главното производство, гласи:

„Предприятията и самостоятелно заетите лица, установени извън територията на прилагане на [ДДС], както и извън Общността, Канарските острови, Сеута или Мелила, могат при предвидените в член 119 от този закон условия и ограничения, без допълнителни изисквания освен изброените по-долу и по определен с правилник ред, да искат възстановяване на размера на [ДДС], който са платили за закупените стоки, получените услуги или осъществения внос на тази територия:

[...]“.

- 8 Член 31 от Кралски декрет 1624/1992 за приемане на Правилник за данъка върху добавената стойност (Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido) от 29 декември 1992 г., озаглавен „Възстановявания в полза на предприятия и самостоятелно заети лица, установени извън територията на прилагане на [ДДС], но в Общността, на Канарските острови, в Сеута или в Мелила“, в редакцията му, приложима към момента на настъпване на фактите по главното производство, гласи:

„[...]“

7. [...]

При наличие на съмнения относно валидността или точността на данните, съдържащи се в заявлението за възстановяване или в електронното копие на съответните фактури или документи за внос, компетентният да разгледа това заявление орган може евентуално да изиска от заявителя оригиналите на тези фактури или документи по предвидения в член 119, параграф 7 от Закон 37/1992 ред за събиране на допълнителна или на нова информация. Въпросните оригинали се съхраняват до изтичането на свързания с данъка давностен срок и при поискване се предоставят на данъчните органи.

Лицето, до което е отправено искане за допълнителна или нова информация, е длъжно да отговори в едномесечен срок от датата на получаването му.

8. Решението по заявлението за възстановяване се взема и съобщава на заявителя в четиримесечен срок от датата, на която компетентният да вземе това решение орган е получил заявлението.

Когато е необходимо да се изиска допълнителна или нова информация, решението се взема и съобщава на заявителя в двумесечен срок от получаването на поисканата информация, а ако лицето, до което е отправено искането за информация, не отговори — в едномесечен срок от уведомяването за това искане. В тези случаи производството по възстановяване продължава най-малко шест месеца, считано от датата, на която компетентният орган е получил заявлението.

Когато е необходимо да се изиска допълнителна или нова информация, срокът за произнасяне по заявлението за възстановяване е при всички положения не повече от осем месеца от получаването на това заявление, като същото се счита за отхвърлено, ако в посочените в този параграф срокове не е получено изрично съобщение за взето решение.

[...]

10. Пълният или частичен отказ за възстановяване подлежи на обжалване от заявителя в съответствие с разпоредбите на дял V от [Закон 58/2003 от 17 декември 2003 г. (Общ данъчен закон) (Ley 58/2003 General Tributaria, наричан по-нататък „Общият данъчен закон“)].

[...]“.

- 9 Член 31bis от посочения Кралски декрет 1624/1992 гласи:

„[...]

3. Оригиналите на фактурите и другите документи, удостоверяващи правото на възстановяване, се съхраняват до изтичането на свързания с данъка давностен срок и при поискване се предоставят на данъчните органи.

[...]

5. Заявленията за възстановяване по този член се разглеждат съгласно разпоредбите на член 31, параграфи 6—11 от този правилник“.

- 10 Съгласно член 139 („Приключване на производството за проверка с ограничен обхват“) от Общия данъчен закон:

„1. Производството за проверка с ограничен обхват приключва по един от следните начини:

- a) с изрично решение на данъчния орган, което има съдържанието, посочено в следващия параграф;
- b) с изтичане на срока по член 104 от този закон, без да е получено съобщение за изрично решение, като това обстоятелство не е пречка данъчният орган да започне отново същото производство, ако давностният срок не е изтекъл.

[...]

2. В административното решение, с което приключва производството за проверка с ограничен обхват, задължително се посочват:

- a) видът и елементите на данъчното задължение, както и обхванатият от проверката период;
- b) конкретните действия, които са извършени;
- c) фактическите и правните обстоятелства, на които се основава решението.
- d) определения вследствие на проверката дължим данък [...]“.

- 11 Член 219 („Оттегляне на актовете за установяване на данъчни задължения и за налагане на санкции“) от Общия данъчен закон предвижда:

„1. Данъчният орган може да оттегля в полза на заинтересованите лица актовете си, ако установи, че същите явно противоречат на закона, ако с оглед на новонастъпили обстоятелства, свързани с конкретно правно положение, постановеният акт е неправилен, или ако заинтересованите лица са били лишени в производството от правото си на защита.

Не се допуска оттегляне на акта, ако така се дерогира данъчният закон или се прилага освобождаване, което не е предвидено в него, или ако това противоречи на принципа за равно третиране, на обществения интерес или на правния ред.

2. Оттеглянето е допустимо само ако не е изтекъл давностният срок.

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 12 Nestrade, чието седалище и данъчен адрес са в Швейцария, извършва в Испания облагаеми с ДДС сделки.
- 13 На 21 септември 2010 г. Nestrade подава до АЕАТ — по реда на производството за възстановяване на ДДС, платен в приложение на испанския режим на ДДС от предприятие извън Европейския съюз — заявление за възстановяване на сумите, които е платило по повод на стоките, доставени му от Hero España SA (наричано по-нататък „Hero“) за третото и четвъртото тримесечие на 2009 г. Nestrade също така иска възстановяване на всички други суми, платени като ДДС за данъчните 2008—2010 г. по повод на доставените от Hero стоки.
- 14 АЕАТ изисква от Nestrade да представи за всяка от тези години фактурите, издадени за доставените от Hero стоки (наричани по-нататък „изрядните фактури“), тъй като първоначално представените фактури са носели нидерландския идентификационен номер по ДДС на Nestrade, а било необходимо в тях да се посочи швейцарският му идентификационен номер по ДДС.
- 15 На 23 ноември 2010 г. АЕАТ иска от Nestrade да ѝ представи в срок от 10 работни дни, считано от датата на получаване на съобщението за това искане (а именно 13 декември 2010 г.), изрядни фактури за третото и четвъртото тримесечие на 2009 г. Nestrade не отговаря на това искане в определения срок.
- 16 На 10 януари 2011 г. Hero издава коригиращи фактури за третото и четвъртото тримесечие на данъчната 2009 г.
- 17 На 5 април 2011 г. АЕАТ постановява решение, с което отказва възстановяване на сумата от 114 662,59 EUR, искана за третото и четвъртото тримесечие на данъчната 2009 г., тъй като не е могла да установи какво е основанието за възстановяването на тази сума.
- 18 Това решение, което не е оспорено от Nestrade, влиза в сила на 14 май 2011 г.
- 19 На 5 август 2011 г. Nestrade отново иска от АЕАТ възстановяване на ДДС, платен по получени доставки през данъчните 2008—2010 г., и освен това иска и възстановяване на ДДС, платен по получени доставки в периода между януари и март 2011 г. Затова то представя коригиращи фактури и анулира първоначално издадените от Hero за всяка от посочените години фактури, включително тези за третото и четвъртото тримесечие на данъчната 2009 г.

- 20 В решението си от 12 декември 2011 г. АЕАТ, на първо място, допуска възстановяване на платения по получени доставки ДДС за данъчните 2008—2010 г. и за първото и второто тримесечие на данъчната 2009 г. в размер общо на 542 094,25 EUR. АЕАТ приема, че Nestrade е отговорило на исканията ѝ и е представило изисканите коригиращи фактури. След като установява, че изискуемите в това отношение условия са изпълнени, тя допуска възстановяването. На второ място, АЕАТ отказва възстановяване на ДДС по две фактури, издадени от Неро за третото и четвъртото тримесечие на данъчната 2009 г. Основание за този отказ е това, че с решение от 5 април 2011 г., влязло в сила на 14 май 2011 г., заявлението за възстановяване е отхвърлено в тази му част.
- 21 На 8 март 2012 г. АЕАТ потвърждава решението от 12 декември 2011 г.
- 22 Nestrade подава по административен ред жалба срещу решенията на АЕАТ от 12 декември 2011 г. и от 8 март 2012 г. Тази жалба е отхвърлена с решение на Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административен орган за финансов контрол) от 22 януари 2015 г. Основното съображение за отхвърлянето на жалбата е наличието на влязъл в сила административен акт.
- 23 Nestrade подава пред запитващата юрисдикция жалба по съдебен ред срещу решенията на АЕАТ от 12 декември 2011 г. и от 8 март 2012 г. и срещу решението на Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административен орган за финансов контрол) от 22 януари 2015 г.
- 24 Запитващата юрисдикция счита, че има известно противостоеие между, от една страна, налаганата от принципа на правна сигурност необходимост да се зачитат влезлите в сила административни актове, каквото е решението от 5 април 2011 г., и от друга страна, необходимостта от еднакво прилагане на правото на Съюза, и в частност на разпоредбите на Директива 2006/112, отнасящи се до правото на приспадане на ДДС.
- 25 В този контекст запитващата юрисдикция припомня, че в решение от 8 май 2013 г., Petroma Transports и др. (C-271/12, EU:C:2013:297), Съдът постановява, че може да се откаже възстановяване на платения по получени доставки ДДС, ако коригиращите фактури са представени на данъчния орган след решението на същия да не признае право на възстановяване на ДДС. Тя се пита обаче дали тази съдебна практика не следва да се остави без приложение в случай като разглеждания в главното производство, при който не е налице небрежност на Nestrade или отказ от негова страна да сътрудничи на АЕАТ и при който правото на защита на това дружество е нарушено.
- 26 При тези условия Audiencia Nacional (Национален съд, Испания) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Възможно ли е съдебната практика, изведена от решение Petroma Transports и др. от 8 май 2013 г. (C-271/12, EU:C:2013:297), да се нюансира в смисъл, че възстановяване на ДДС, поискано от предприятие, което е установено извън територията на Европейския съюз, може да се допусне въпреки наличието на постановен по-рано от националния данъчен орган отказ за възстановяване поради неизпълнение от страна на същото предприятие на искане за информация относно данъчния идентификационен номер, като се отчете обстоятелството, че към този момент посоченият орган е разполагал с въпросната информация, предоставена от предприятието в отговор на други искания?

При утвърдителен отговор на този въпрос:

- 2) Може ли да се приеме, че прилагането с обратно действие на съдебната практика, изведена от решение *Senatex* от 15 септември 2016 г. (C-518/14, EU:C:2016:691), налага административният акт, с който се отказва възстановяване на съответния ДДС, да бъде отменен, като се отчете обстоятелството, че посоченият акт единствено потвърждава влязъл в сила административен отказ за възстановяване на ДДС, който е постановен по-рано от АЕАТ в производство, различно от приложимото в подобни случаи съгласно закона, и който освен това ограничава правата на заявителя, лишавайки го от правото му на защита?“.

По преюдициалните въпроси

- 27 Като начало следва да се отбележи, първо, че в запитването си запитващата юрисдикция се позовава на разпоредбите на Директива 2006/112, отнасящи се до правото на приспадане на ДДС, и на практиката на Съда по тях.
- 28 Обстоятелството обаче, че от формална гледна точка националната юрисдикция е формулирала преюдициалното си запитване чрез позоваване на определени разпоредби на правото на Съюза, не е пречка Съдът да предостави на тази юрисдикция всички насоки за тълкуване, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което е сезирана, независимо дали тя е посочила съответните разпоредби във въпросите си. В това отношение Съдът е длъжен да извлече от цялата информация, предоставена от националния съд, и по-специално от мотивите на акта за преюдициално запитване, разпоредбите от правото на Съюза, които изискват тълкуване предвид предмета на спора (решение от 29 септември 2016 г., *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, т. 43 и цитираната съдебна практика).
- 29 Както отбелязват испанското правителство и Европейската комисия, предмет на главното производство е заявление за възстановяване на ДДС, което е подадено от предприятие, установено в трета страна, а именно в Швейцария. Правилата за възстановяване на ДДС на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Съюза, обаче се уреждат от Тринадесета директива, видно от член 2, параграф 1 от нея. Съдът уточнява в това отношение, че разпоредбите на Тринадесета директива, и по-специално член 2, параграф 1 от нея, трябва да се разглеждат като *lex specialis* спрямо членове 170 и 171 от Директива 2006/112 (решение от 15 юли 2010 г., *Комисия/Обединено кралство*, C-582/08, EU:C:2010:429, т. 35).
- 30 Поради това поставените въпроси следва да се разгледат в светлината на разпоредбите на Тринадесета директива.
- 31 Второ, следва да се подчертае, че случаят по главното производство не се отнася до времевото действие на корекциите в дадена фактура, въпрос, по който Съдът вече се е произнесъл, що се отнася до правото на приспадане на ДДС, в решение от 15 септември 2016 г., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691). За сметка на това той се отнася до възможността за държавите членки да ограничават във времето възможността погрешно съставени фактури да бъдат коригирани за целите на упражняването на правото на възстановяване на ДДС. Запитващата юрисдикция обяснява, че съгласно испанското право подобна корекция не може да породи действие, след като има влязъл в сила отказ на административния орган да допусне възстановяване.
- 32 С оглед на гореизложеното следва да се приеме, че с въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали разпоредбите на Тринадесета директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка да ограничава във времето възможността за коригиране на погрешно съставени фактури, например чрез корекция на първоначално вписания във фактурата идентификационен номер по ДДС, за целите на упражняването на правото на възстановяване на ДДС.

- 33 Съдът постановява, че разпоредбите на Шеста директива 77/388 трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, по силата на 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 е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки (вж. в този смисъл решение от 8 май 2013 г., *Petroma Transports* и др., C-271/12, EU:C:2013:297, т. 36). Следва обаче да се уточни, че Шеста директива 77/388 и не забранява на държавите членки да приемат корекция на непълна фактура след отказа на данъчния орган да признае право на приспадане или право на възстановяване на ДДС.
- 34 Подобен извод важи и по отношение на Тринадесета директива. Всъщност от член 3, параграф 1 от нея следва, че държавите членки определят правилата за предявяване на искания за възстановяване на ДДС, включително сроковете за това, и налагат задълженията, които са необходими, за да се прецени дали съответното искане е основателно.
- 35 Щом като въпросът не е уреден от Тринадесета директива, мерките, установяващи срок, чието изтичане води до санкциониране на данъчнозадълженото лице, което не е положило достатъчна грижа и е пропуснало да коригира, за целите на упражняването на правото на възстановяване на ДДС, погрешно съставени или непълни фактури, трябва да се определят от национално право, но с условието тази процедура да се прилага еднакво за аналогични права в данъчната област, основани на вътрешното право, и за тези, които са основани на правото на Съюза (принцип на равностойност), от една страна, а от друга — да не прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на възстановяване (принцип на ефективността) (вж. по аналогия решения от 8 май 2008 г., *Ecotrade*, C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 46 и от 26 април 2018 г., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 36 В това отношение следва да се припомни, че макар преценката за съвместимост на националните мерки с правото на Съюза да е от компетентността на националния съд, Съдът все пак може да му предостави полезни насоки за разрешаването на поставения на разглеждане пред него спор (решение от 28 юли 2016 г., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 36).
- 37 Що се отнася, на първо място, до принципа на равностойност, следва да се припомни, че съгласно този принцип лицата, които упражняват правата, предоставени от правния ред на Съюза, не трябва да бъдат поставяни в по-неблагоприятно положение от тези, които се позовават на права от чисто вътрешноправно естество (решение от 7 март 2018 г., *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, т. 39).
- 38 Запитващата юрисдикция се пита дали АЕАТ е нарушила този принцип на равностойност, доколкото не е оттеглила решението си от 5 април 2011 г. на основание член 219 от Общия данъчен закон. В тази връзка следва да се отбележи, че нищо в представена на Съда преписка не дава основание да се приеме, че този член се прилага различно според това дали съответното право е предоставено от правото на Съюза или от вътрешното право.
- 39 Освен това, противно на поддържаното от Nestrade по време на съдебното заседание, принципът на равностойност не е нарушен и с това, че АЕАТ третира различно, от една страна, заявленията за възстановяване на платения по получени доставки ДДС за данъчните 2008 г. и 2010 г. и за първото и второто тримесечие на данъчната 2009 година, и от друга страна, заявлението за възстановяване на ДДС за третото и четвъртото тримесечие на данъчната 2009 г. Всъщност, дори да беше вярно, че посочените заявления са били третирани различно, това по никакъв начин не би означавало, че е налице разлика в третирането според това дали правата са предоставени от правния ред на Съюза, или са от чисто вътрешноправно естество.

- 40 Що се отнася, на второ място, до принципа на ефективност, от практиката на Съда следва, че въпросът дали национална процесуална разпоредба прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени на частноправните субекти от правото на Съюза, трябва да се анализира, като се държи сметка за мястото на разпоредбата в цялото производство, както и за неговото протичане и за особеностите му пред различните национални инстанции. В това отношение при необходимост следва да се вземат под внимание принципите, които стоят в основата на националната правораздавателна система, като гарантирането на правото на защита, принципа на правната сигурност и правилното протичане на производството (решение от 7 март 2018 г., *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, т. 43 и цитираната съдебна практика).
- 41 Съдът вече е постановил, че възможността да се подаде искане за възстановяване на надвзетия 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 21 юни 2012 г., *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, т. 29). Съдът е признал за съвместимо с правото на Съюза определянето на разумни преклузивни срокове в интерес на правната сигурност, осигуряващи закрила едновременно на данъчнозадълженото лице и на съответната администрация. В действителност такива срокове не могат да направят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза, макар по дефиниция изтичането на тези срокове да води до частично или пълно отхвърляне на предявения иск (решение от 14 юни 2017 г., *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, т. 42 и цитираната съдебна практика).
- 42 В случая на 23 ноември 2010 г. АЕАТ иска от Nestrade да ѝ представи изрядни фактури в срок от десет работни дни, считано от 13 декември 2010 г. — датата, на която е съобщено това искане.
- 43 Следва да се отбележи, че от акта за преюдициално запитване не става ясно Nestrade да е уведомило АЕАТ, че към датата на искането ѝ не е разполагало с изрядните фактури. Освен това от този акт е видно, че Nestrade не е предоставило тези фактури на АЕАТ в продължение на почти три месеца между датата, на която ги е получило, и датата, на която е постановен отказът за възстановяване на ДДС. Nestrade освен това не оспорва този отказ преди същият да влезе в сила, макар според запитващата юрисдикция дружеството да е могло в разумен срок да подаде срещу него жалба по съдебен ред.
- 44 При това положение се налага изводът, че ако не следва друго от проверката на запитващата юрисдикция, за Nestrade не е станало практически невъзможно или прекомерно трудно да упражни правото си на възстановяване на ДДС.
- 45 В този контекст следва да се припомни, че когато разполага с необходимата информация, за да установи, че данъчнозадълженото лице е платец на ДДС, данъчната администрация не може да налага допълнителни условия, които могат да осуетят упражняването на правото на приспадане на ДДС (вж. в този смисъл решение от 30 септември 2010 г., *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, т. 40).
- 46 Същият извод важи и по отношение на правото на възстановяване на ДДС. В случая по главното производство обаче изглежда, както изтъква Комисията, че АЕАТ не е разполагала с необходимите данни, за да прецени спорното в главното производство право на възстановяване на ДДС въз основа на информацията, предоставена ѝ от Nestrade по други заявления за възстановяване във връзка със същия доставчик, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

- 47 С оглед на изложените по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че разпоредбите на Тринадесета директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат държава членка да ограничава във времето възможността за коригиране на погрешно съставени фактури, например чрез корекция на първоначално вписания във фактурата идентификационен номер по ДДС, за целите на упражняването на правото на възстановяване на ДДС, стига да са спазени принципите на равностойност и ефективност, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

По съдебните разноски

- 48 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 (девети състав) реши:

Разпоредбите на Тринадесета директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки в областта на данъка върху оборота — правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността, трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат държава членка да ограничава във времето възможността за коригиране на погрешно съставени фактури, например чрез корекция на първоначално вписания във фактурата идентификационен номер по данък върху добавената стойност (ДДС), за целите на упражняването на правото на възстановяване на ДДС, стига да са спазени принципите на равностойност и ефективност, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

Подписи