

**Дело C-294/20****Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване:**

1 юли 2020 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Audiencia Nacional (Национален съд, Испания)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

5 март 2020 г.

**Жалбоподател:**

GE AUTO SERVICE LEASING GMBH

**Отвeтник:**Tribunal Económico Administrativo Central (Централен  
административно-икономически съд, Испания)**Предмет на главното производство**

Предмет на настоящото преюдициално запитване е да се определи до кой момент данъчнозадължено лице може да доказва наличието на предпоставките за правото на възстановяване на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) и кога вследствие на евентуална негова небрежност или злоупотреба губи правото на възстановяване.

**Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

Предмет на настоящото преюдициално запитване е да се определи дали юрисдикцията следва да преценява документация, представена извън срока от неустановено в страната данъчнозадължено лице, за да обоснове правото си на възстановяване на ДДС, за разлика от предвиденото в разпоредбите на членове 3 и 7 от Директива 79/1072 и приложенията към нея или в членове 15, 8 и 9 от Директива 2008/9, и в противоречие с установената в това отношение практика на Съда.

В случай че трябва да я прецени, това би означавало, че за неустановеното в страната данъчнозадължено лице (и следователно за всяко данъчнозадължено лице) не би имало никакво ограничение във времето, за да докаже наличието на предпоставките за правото си на възстановяване, и то би могло да представи обосноваващите го документи когато и както пожелае, включително в случай че не го е направило след разпореждане на администрацията, доколкото данъчнозадълженото лице не може да бъде обвинено в недобросъвестност или злоупотреба с право.

Резултатът би бил невъзможно администриране на ДДС, което би накърнило принципа на неутралност на системата на данъка и би засегнало хомогенността на ДДС в целия Съюз.

### **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 ред 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?

### **Разпоредби от правото на Съюза, на които се прави позоваване**

Член 267ДФЕС

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: по-специално член 5, втора алинея, членове 8, 9 и 15

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 (понастоящем отменена): по-специално членове 3 и 7 и приложения А и В

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност: член 170

Практика на Съда на Европейския съюз

### **Разпоредби от националното право, на които се прави позоваване**

Член 119 от Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Закон 37/1992 от 28 декември за данъка върху добавената стойност) (наричан по-нататък „LIVA“): по-специално параграфи 2, 3, 4 и 9

Член 57 от Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005) (Общ правилник за прилагането на Общ данъчен закон в областта на обжалването по административен ред) (Кралски декрет № 520/2005) (наричан по-нататък „RGRT“)

### **Кратко представяне на фактите и на главното производство**

- 1 На 30 юни 2006 г. и на 29 юни 2007 г. GE AUTO SERVICE LEASING GMBH подава искания за възстановяване на вноските по ДДС, платени от предприятия и самостоятелно заети лица, установени извън територията на прилагане на данъка, съответно за 2005 г. и 2006 г., в размер на 407 396,469 EUR.
- 2 На 19 март 2008 г. Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA de no establecidos (Национална служба за управление на данъците, ДДС на неустановени в страната лица) издава две разпореждания, с които изисква от дружеството да представи документация.
- 3 На 12 декември 2008 г. дружеството заявява намерението си да изпълни разпорежданията, но посочва, че тъй като става въпрос за дружество, което не е местно, и като се имат предвид трудностите да се представи изискваната документация, не може да ги изпълни, въпреки че изразява намерението си да направи това.
- 4 На 18 февруари 2009 г. Oficina Nacional de Gestión Tributaria издава решения, с които отхвърля исканията за възстановяване, като се мотивира по същество с неизпълнението от страна на дружеството заявител на

разпорежданията за представяне на документация, и които са връчени на дружеството на 21 април 2009 г.

- 5 На 20 февруари 2009 г. (след издаването на решенията за отказ, но преди тяхното връчване) дружеството представя два документа, по един за всяка финансова година, в които заявява, че е германско дружество, чиято дейност се изразява в доставка на автомобили на испански предприятия по силата на лизингови договори и в случайни продажби на испанския пазар на автомобили втора употреба, че развива дейността си на територията на прилагане на данъка (ТАИ) без постоянен обект и че са му начислени вноски за ДДС вследствие на закупуването на превозни средства, за което представя фактури.
- 6 GE AUTO SERVICE LEASING GMBH подава искане за преразглеждане на решенията, с които се отказва възстановяването. Като признава забавянето, дружеството твърди, че е отговорило на разпорежданията на 20 февруари 2009 г. преди връчването на решенията, с които са отхвърлени исканията му за възстановяване. Освен това заедно с искането за преразглеждане представя извлечение от издадени фактури за предоставените лизингови услуги, като подчертава функционирането на дружеството по отношение на предоставянето в Испания на посочения вид услуги.
- 7 Преди да се произнесе по искането за преразглеждане, на 13 юли 2009 г. Oficina Nacional de Gestión Tributaria изпраща ново разпореждане до дружеството да изясни някои аспекти. На това разпореждане, връчено на GE AUTO SERVICE LEASING GMBH на 21 юли 2009 г., не е даден никакъв отговор.
- 8 На 1 февруари 2010 г. Oficina Nacional de Gestión Tributaria издава решение, с което отхвърля искането за преразглеждане и потвърждава отказа за възстановяване, отчитайки липсата на документи, удостоверяващи спазването на законовите изисквания от страна на дружеството.
- 9 Несъгласно с горното, дружеството подава жалби по административен ред до Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административно-икономически съд) (ТЕАС), към които прилага различни документи, по-конкретно фактури за предоставяне на услуги и договори за лизинг, официални удостоверения, издадени от германски органи във връзка със статута му на данъчнозадължено лице с право на приспадане и различни периодични декларации за ДДС. ТЕАС съединява жалбите.
- 10 На 24 януари 2013 г. ТЕАС издава решение, с което отхвърля жалбите по административен ред. Той потвърждава критерия на органа за управление и посочва, че доказателствата, които са относими към адекватното уреждане на данъчното положение, е трябвало да бъдат представени пред компетентния орган за управление, като поддържа критерия, че производството по административно обжалване не е подходящият за целта

момент и че доказателствата е трябвало да бъдат приобщени към доказателствения материал в процедурата по прилагане на данъка.

- 11 Срещу решението на TEAC, с което се отхвърят жалбите по административен ред, на 24 януари 2013 г. GE AUTO SERVICE LEASING GMBH подава жалба по съдебен ред пред Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (Административна колегия на Национален съд, Испания) (наричан по-нататък „AN“), в която твърди, че: (i) рестриктивният критерий на преразглеждащия орган накърнява правото на защита на заинтересованото лице; (ii) съдържащите се в преписката и представените с искането доказателства установяват правото на жалбоподателя да получи възстановяване на начислените суми за ДДС; (iii) е нарушен принципът на неутралност на данъка; (iv) ако се поддържа оспореният рестриктивен критерий, следва да се приложи обратно действие към процедурата по управление, с цел на дружеството да се предостави възможност да поправи непредставянето на доказателства.
- 12 Подадената по съдебен ред жалба е отхвърлена изцяло с решение от 22 септември 2016 г., което по същество повтаря критерия на TEAC по отношение на тежестта на доказване. В него се подчертава, че неустановените в страната предприятия и самостоятелно заети лица могат да упражнят правото на възстановяване на ДДС, но те носят тежестта за доказване на изискванията за упражняването на това право. Неизпълнението на разпорежданията в процедурната фаза или във фазата на обжалване по административен ред не може да се поправи пред съда.
- 13 Срещу това решение дружеството подава касационна жалба.
- 14 Касационната жалба е изцяло уважена с решение на TS (Върховен съд, Испания) от 10 септември 2018 г., с което се отменя решението на Tribunal Económico-Administrativo Central от 24 януари 2013 г., отхвърлящо (съединените) жалби по административен ред, подадени срещу неблагоприятните решения по исканията за преразглеждане на двете решения от 18 февруари 2009 г., издадени от Oficina Nacional de Gestión Tributaria, с които на въпросното дружество е отказано правото на поисканото възстановяване. TS постановява също така процесуалните действия да се върнат към момента на постановяване на обжалваното съдебно решение, за да бъде издадено друго решение, с което, в съответствие с приетия в процеса доказателствен материал, AN да се произнесе по спазването на материалноправните изисквания за поисканото от GE AUTO SERVICE LEASING GMBH възстановяване и ако те са спазени, да го признае изрично.

#### **Основни доводи на страните в главното производство**

- 15 Въпреки квазисъдебния им характер Tribunales Económico-Administrativos (TEA) са органи на администрацията, които трябва задължително да бъдат

сезирани, преди да има възможност за сезиране на съда по административни спорове. Въпреки че са административни органи, производството по жалбите по административен ред е аналогично на съдебното. ТЕА имат релевантни правомощия по отношение на възможността за представяне на доказателства, разглеждането на доводи и задължението да се произнесат по всички въпроси, независимо дали са повдигнати или не от страните.

- 16 По отношение на доказателствата, член 57 от RGRT предвижда, че ТЕА могат да откажат да допуснат поисканите или представените доказателства само когато те се отнасят до факти, ирелевантни за произнасянето по предявените в жалбата искания, като в същото време им позволява да разпоредят представянето на недопуснати преди това доказателства и ги оправомощава да изискват всички доклади, които считат за необходими или полезни за решаването на жалбата.
- 17 Следвайки предишни свои решения, в решението по касационната жалба TS заключава, че „[н]яма никаква пречка данъчнозадълженото лице, което не е представило в процедурата по проверка определени доказателства в подкрепа на искането си, да ги представи впоследствие по съдебен ред. [...]“ и че жалбоподателят може да представи пред административно-икономическите съдилища доказателства, които не е представил пред органите за управление на данъците, при условие че правата се упражняват в съответствие с изискванията за добросъвестност, без законът да защитава злоупотребата с право. Действията на злоупотреба или умишлено неизпълнение следва да бъдат надлежно установени в съответните производства и да са проявени с такъв интензитет, че да оправдават санкцията, състояща се в неразглеждане по същество на предявеното искане, без в тази процедура да е налице и най-малкото вменяване на жалбоподателя на недобросъвестност или злоупотреба с право. TS признава, че именно лицето, което иска възстановяване, трябва да докаже наличието на материалноправните изисквания за претендираното право. Във всеки случай изискванията на администрацията, за да приеме за доказано правото на възстановяване, не могат да бъдат непропорционални, прекомерни или ненужни.
- 18 С уважаването на касационната жалба Tribunal Supremo отменя обжалваното решение — доколкото то отхвърля подадената по съдебен ред жалба поради единствената причина, че не е възможно да се представи или твърди по реда на административното обжалване нещо, което не е било представено или твърдяно в процедурата по прилагане на съответния данък — а заедно с него и решението на ТЕАС.

### **Кратко представяне на основанията за преюдициалното запитване**

- 19 В изпълнение на решението на TS от 10 септември 2018 г. AN трябва да постанови ново решение вместо отмененото, в което да се преценят всички



представени от дружеството документи както в рамките на производството по обжалване по административен ред пред ТЕАС, така и допуснатите като доказателства от съдебния орган, за да се определи дали дружеството има право на възстановяване на начислените вноски за ДДС в размер на 407 396,469 EUR за 2005 г. и 2006 г. като образувание, което не е установено на територията по прилагане на данъка.

- 20 Централният мотив, върху който TS основава решението си, е значението на ТЕА в производството по обжалване по административен ред, което ги задължава да анализират всяко доказателство, което са счели за релевантно, независимо дали е било представено или не от платците на данъка пред органа по управление, и независимо че процедурата по прилагане на данъка изисква от тях да изпълнят това задължение пред органа по управление към данъчната администрация. Въпреки че нарушаването на правовия ред се корени на първо място в решението на ТЕАС, TS също счита, че решението на АН, с което се потвърждава критерия на ТЕАС, не е в съответствие с правото. Според TS трябва да бъде разгледана цялата документация, представена пред ТЕАС и пред колегията на АН, въпреки че не са изпълнени разпореденията, които данъчната администрация е издала на дружеството при подаването на заявлението за възстановяване.
- 21 Този анализ на доказателствата предполага, че цялата предоставена от GE AUTO SERVICE LEASING GMBH документация както пред ТЕАС, така и във връзка с подадената по съдебен ред жалба, е в съответствие с предвидения механизъм за възстановяване на ДДС. Според АН обаче, ако се пристъпи към стриктно изпълнение на решението на TS, съществува голяма вероятност да се нарушат разпоредбите, условията или ограниченията, определени за възстановяването на ДДС на неустановени в страната дружества в член 7 от Директива 79/1072/ЕИО — разпоредба, която е много сходна на съдържащата се в член 15, параграф 1 от действащата Директива 2008/9 — и да не се спази практиката на Съда в тази област. АН счита, че дружеството не е представило, нито установило наличието на материалноправните изисквания за правото му на възстановяване към момента, в който е трябвало да го направи в съответствие с действащите разпоредби на директивата и най-вече, когато това му е било разпоредено и данъчната администрация многократно му е предоставяла възможност да направи това. Нито нормативните разпоредби на Европейския съюз, нито практиката на Съда могат да бъдат неизвестни за Audiencia Nacional при изпълнението на решението на TS.
- 22 АН квалифицира действията на администрацията като безукорни. При подадено непълно заявление тя е позволила на данъчнозадълженото лице да представи цялата необходима документация, за да може да даде ход на неговото искане за възстановяване. Спазени са както Ley General Tributaria (Общ данъчен закон), така и член 41, параграф 2 от Хартата на основните права на Европейския съюз, съдържащ се понастоящем в член 6, параграф 1 от Договора за Европейския съюз. При представената от жалбоподателя

непълна документация за администрацията е било невъзможно да провери дали целият размер на исканото възстановяване съответства на фактурите, на видовете сделки или на получателите, даващи му право на възстановяване. АН изтъква, че данъчната администрация е издала решението си за отказ въз основа на информацията, с която е разполагала, и не е могла да провери дали са налице предпоставките за правото на приспадане.

- 23 В практиката на Съда се подчертава, накратко, че правото на данъчнозадължените лица да приспадат начисления дължим ДДС е основен принцип на общата система на ДДС. Необходимо е да се установи режим на приспадане — и вследствие на това на възстановяване — с цел да се освободи изцяло стопанският субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Общата система на ДДС трябва да гарантира пълна неутралност от гледна точка на данъчната тежест за всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че посочените дейности подлежат на облагане с ДДС.
- 24 Уреденото в Директива 2008/9 и в Директива 79/1072/ЕИО право на установено в дадена държава членка данъчнозадължено лице да получи възстановяване на платен в друга държава членка ДДС съответства на предоставеното му от Директива 2006/112 право да приспадне платения в собствената му държава членка ДДС, както е видно от решения на Съда от 25 октомври 2012 г., Daimler и Widex, C-318/11 и C-319/11, EU:C:2012:666, т. 41, и от 21 март 2018 г., C-533/16, т. 36.
- 25 Фактът, че няма съществена разлика между правото на приспадане на неустановени в страната данъчнозадължени лица и правото на данъчнозадължените лица в собствената им държава членка, прави още по-релевантен отговора, който ще даде Съдът. Ако правото на възстановяване на установено и на неустановено в страната данъчнозадължено лице се подчинява на едно и също основание, няма големи разлики, освен процедурните; ако критерият на TS е правилен, следва да се допусне възможността данъчнозадълженото лице да представи обосноваващата това право документация във всеки един момент, включително след решението на органа, на който е възложено управлението, без никакво ограничение във времето и независимо от действията на администрацията и на администрираното лице.
- 26 Най-общо, за да може да се материализира упражняването на правото на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220–236 и членове 238–240 от Директива 2006/112, решение на Съда от 19 октомври 2017 г., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, т. 40.



- 27 По принцип формалните изисквания не могат да представляват пречка за пълното приспадане на данъка. Макар да е вярно, че в съответствие с член 22, параграф 8 от Шеста директива държавите членки могат да налагат други задължения, за да гарантират правилното събиране на данъка и да предотвратяват измами, те не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели, като системно поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС, установен от законодателството на Съюза в тази област, както вече е признато в решение от 18 декември 1997 г., *Molenheide* и др., съединени дела C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, Rec. стр. I-7281, т. 47.
- 28 AN счита, че противно на решението на TS, Съдът вече е решил въпроса, като е изключил възможността това право да се упражнява без ограничение във времето. В решения на Съда от 21 юни 2012 г., C-294/11, т. 29, от 21 март 2018 г., C-533/16, т. 46, и от 28 юли 2016 г., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 33, се посочва, че възможността правото на приспадане на ДДС да се упражнява 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. Друго решение, като например това, което се разкрива с изпълнението на решението на *Tribunal Supremo*, може да остави дискусията отворена за неопределено време.
- 29 Що се отнася до момента на предоставяне на необходимата информация за допълването на удостоверяващите фактури, с решение от 8 май 2013 г., C-271/12, т. 35, Съдът се е произнесъл, че фактурата не може да бъде допълнена след като данъчната администрация е приела решението за отказ на правото на приспадане на ДДС, тъй като това възпрепятства точното събиране на ДДС, както и контрола му. Решение на Съда от 26 април 2018 г. (C-81/17), т. 38 потвърждава това.
- 30 Що се отнася до евентуална небрежност или действие с цел злоупотреба от страна на ответника, AN припомня, в областта на ДДС, решение на Съда от 26 април 2018 г., C-81/17, т. 49, според което „на проявило небрежност данъчнозадължено лице [...] би могло да бъде наложена по-конкретно административна имуществена санкция“. По същия начин отказът на право или на предимство поради действия с цел злоупотреба или с измамна цел е просто последица от констатацията, че в случай на измама или на злоупотреба с право обективните предпоставки, които са предвидени за получаване на търсеното предимство, в действителност не са изпълнени, и че следователно такъв отказ не се нуждае от специално правно основание, решения на Съда от 14 декември 2000 г., *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, т. 56; *Halifax*, т. 93, и от 4 юни 2009 г., *Pometon*, C-158/08, EU:C:2009:349, т. 28, или от 22 ноември 2017 г., C-251/16, т. 32.

- 31 Така обстоятелството, че се намира в положение да изпълни решението на TS, което видимо противоречи на законодателството и на съдебната практика на Европейския съюз, е основание за AN да отправи това преюдициално запитване. AN посочва, че аналогично положение е било налице в националното процесуално право по повод тълкуването и прилагането, което практиката на TS, Sala de lo Civil (TS, Гражданска колегия) прави във връзка с ограничаването на последицата прекратяване на договора при обявяването на неравноправни клаузи в договори между потребители и продавачи или доставчици, в съответствие с член 6, параграф 1 от Директива 93/13/ЕИО на Съвета от 5 април 1993 г. Доктрината на TS е коригирана с решение на Съда от 21 декември 2016 г., C-154/15 и C-307/15.