

????????? ???????

????????? ??? ????????????? (????? ?????)

??? 14?? ????????????? 2019 (*)

«????????????? ?????????? – ?????? ?????? ?????? 86/560/??? – ?????? ?????????????? ??? ?????? ?????????????????? ?????? (???) – ?????? ??? ?????????????????? ??? ??? ????????????????????????? – ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?????????????? ?????? – ?????????????????? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ??? ??? ?????????? ????????????? – ?????????????? ?????????? ?????????????? ?????????? ???»

???? ???????? C?562/17,

?? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?????????? ?????????? ??? ?????? 267 ????, ??? ?????????? ?? Audiencia Nacional (????????? ?????????????, ?????????) ?? ?????????? ??? 15?? ?????????????? 2017, ? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ??? 25 ?????????????? 2017, ??? ?????????? ??? ??????

Nestrade SA

?????

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

?? ?????????????? (????? ?????),

????????????? ??? ??? K. Jürimäe, ?????????? ??????????, E. Juhász ??? C. Vajda (?????????), ?????????,

????????? ??????????????: Y. Bot

?????????????: L. Carrasco Marco, ?????????????? ???????????,

????????? ?????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ??' ?????????????? ?????????????? ??? 28?? ?????????????? 2018,

????????????????? ?????? ??? ?????????????????? ??? ??????????:

– ? Nestrade SA, ?????????????????? ??? ??? E. Codes Feijoo, procurador, ??? ??? A. Iglesias Querol, abogada,

– ? ?????????? ??????????, ?????????????????? ??? ??? S. Jiménez García,

– ? ?????????? ??????????, ?????????????????? ??? ??? L. Lozano Palacios ??? F. Clotuche-Duvieusart,

????????? ??? ?????????????? ??? ??????, ??? ? ?????? ??? ?????? ??????????????, ?? ?????????????? ??? ?????????? ?????? ?????????????,

?????? ?? ???????

??????

1 ? ?????? ?????????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? 86/560/??? ?? ??????????, ?? 17?? ?????????? 1986, ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????? – ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????????????? ?????? ?????? ?????????????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? (?? 1986, L 326, ? 40, ?? ???: ?????? ?????? ??????).

2 ? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ?? Nestrade SA, ?????????? ?????????? ?? ?? ?? ?? ?????????, ??????, ?? ?? Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (????????? ?????????????? ??????, ?????????) ?? ?? Tribunal Económico-Administrativo Central (????????????? ??????????????-????????????? ??????????????, ?????????), ?????????, ?? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????????????????? (???) ?????????? ?????????????? ?????????? ?? ?? ?? ?????????? ?? ?? ?? ?? ?????? ?? ?? ?? ?? ?????????? ??????????????.

?? ??????? ????????

?? ??????? ?? ???????

? ?????? ?????? ???????

3 ?? ?????? 2 ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ??????

«1. ?? ?? ?????????? ?? ??????? 3 ?? 4, ??? ?????? ?????? ?????????????? ?? ??? ?????????????? ?? ?? ?? ?? ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????? ?? ??????????????, ?? ??? ?????? ?? ?????????? ??????????, [?? ??] ?? ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ? ?? ?????? ?? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?? ???, ? ?? ?? ?????? ?????? ?????????????? ? ?????????? ?????? ?? ???, ?? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ?????? ?????????????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????? 17 ?????????????? 3 ??????????) ?? ?) ?? [????? ????????? 77/388/??? ?? ??????????, ?? 17?? ?????? 1977, ??? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ??????, ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????????? – ?????? ?????????? ?????? ?????????????????? ??????: ?????????????? ?????????????? (?? ???. ???. 09/001, ? 49)] ? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? 1 ?????? 1 ?????????? ?) ?? ?????????? ??????????.

2. ?? ?????? ?? ?? ??????? ?? ??????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????????? 1 ?? ?????????? ?????????? ?????????????????????? ?? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ??????????.

3. ?? ?????? ?? ?? ??????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????????????? ??????????????????»

4 ?? ?????? 3, ?????????????? 1, ?? ?????????? ??????? ?????????? ??????? ?? ??????????:

«? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????? 2 ?????????????? 1 ?????????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ???. ?? ?????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????????? ?? ?? ?????? ?????????, ?????????????????????? ?? ??????????????, ?? ?????????? ?? ?????? ?????? ? ??????, ?? ?????????? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ??????????, ?????? ?? ?? ?????????? ?????? ?? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ? ??????????. ?????????? ??????? ?? ?????????????????? ?? ??????????????,

???????????????? ???? ??????????. ?????????? ???? ????????? ???? ?????????????
???????????????? ???? ???? ?????????? ???? ?????????? ???? ?????????? ???? ???? ?????????? ????
????????????????, ???? ?????? ???? ?????????? ???? ?????? ?????????????? ????????????????? ?????????? ??
?? ?????? 4 ????????????? 1 ???? ????????? [77/388]. ? ?????? ????????? ?? ????????????????? ?? ?????????
????????? ???? ???? ???? ?????????????????????, ????? ?? ?????????? ???? ????????????????? ??????????,
?????? ?????????????????? ???? ?? ???? ????????? ?????? ?????? ???? ????????????????? ???? ?????? 1 ??????? 1
???? ?????????? ??????????»

? ??????? 2006/112/??

5 ?? ?????? 170 ???? ????????? 2006/112/?? ???? ?????????????, ??? 28?? ????????????? 2006,
????????? ?? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????????????????? ?????? (?? 2006, L 347, ? 1), ?????
????????????????? ?? ??? ??????? 2008/8/?? ???? ?????????????, ??? 12?? ????????????????? 2008 (??
2008, L 44, ? 1) (??? ?????: ??????? 2006/112), ??????? ?? ?????:

«????? ?????????????? ???? ???? ? ???????, ????? ???? ??????? ???? ??????? 1 ??? [????????? ???????
?????????], ??? ??????? 2 ??????? 1 ??? ???? ??????? 3 ??? ????????? 2008/9/?? [???? ?????????????,
??? 12?? ?????????????? 2008, ??? ??? ????????????? ?????????????? ?????????? ?????????? ?? ???
????????????? ???? ?????? ?????????????????? ??????, ??? ?????????????????? ?????? ??????? 2006/112/??, ??
????????????????? ?????? ?????? ?? ?????????????????????? ???? ??????? ?????? ?????????????? ??????
????????????????????? ?? ?????? ??????? ?????? (?? 2008, L 44, ? 23),] ??? ??? ??????? 171 ???
?????????? ?????????, ??? ?????? ?????????????????????? ??? ??????? ?????? ??? ?????? ??????????????????
????????? ??????? ???? ????????????? ? ?????????????? ??????? ???? ?????????????????? ?? ???, ??????????????
????????????? ???? ??????? ?????? ??? ?????? ??? ?? ?????? ??? ?? ?????????????? ?????????????????????
???? ???? ???? ???? ??????:

?) ????????? ???? ??????? 169,

?) ????????? ???? ??? ??????? ?????????? ???? ?????? ?????? ?????????????????? ? ?????????? ?? ??????
? ? ??????? ???? ?????????????? ?????????? ?? ?? ?????? 194 ??? 197 ??? ?? ?????? 199.»

6 ?? ??????? 171 ???? ?????????? ?????? ??????? ?? ??????????:

«1. ? ?????????????? ???? ??? ?????? ?????????????????? ???? ?????, ??? ??? ?????? ??????????????????
??? ??????? ?????? ???? ?????????????????????? ??????? ??????? ???? ?????????????? ? ?????????????? ???????
??? ?????????????????? ?? ?????, ????? ??????? ?????????????????????? ?? ?????? ??????? ??????,
????????????????????????? ?????????? ?? ??? ?????????????????? ?????????????????? ???? ?????????????????? ???? ???
????????? [2008/9].

2. ? ?????????????? ???? ??? ?????? ?????????????????? ?????? ?????, ??? ??? ?????? ??????????????????
??? ??????? ???? ??????????????, ?????????????????????????? ?????????? ?? ??? ?????????????????? ?????????????? ????
????????????????????? ???? ??? [????????? ?????? ?????????].

?? ?????????????????? ?????? ?????, ??? ?????????????????? ???? ?????? 1 ??? [????????? ??????? ??????????]
??? ?? ??????? ?????? ?????????????????????? ???? ??????? ?????? ???? ?????? ?????????????????????? ???????
????????? ???? ?????????????? ? ?????????????? ??????? ???? ?????????????????????? ?? ?????? ?????? ??????????????
????????? ? ?????????? ?????????????? ???? ??? ??????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????????????????? ?? ??
????? ?????????? ?????? ?????????? ?? ?????????? ???? ??? ?????????? ???? ?????? ?????????? ?? ?? ??????
194 ??? 197 ??? ?? ?????? 199, ?????????????? ???????, ??? ??? ?????????? ???? ??????????????????
?????????, ?????????????????? ?????? ?????? ?? ?????????????????????? ?????? ???? ?????????????????.

3. ? [????????? ?????? ???????] ??? ?????????????????:

?) ?? ????? ?? ?? ????? ??????? ?? ?? ?????????? ??? ??????? ?????? ??????????? ?????
?????????? ??????????????

?) ?? ????? ?? ?? ????? ?????????????? ??? ????????????? ?????? ?? ?????????????????? ?
???????? ?? ?????????????????? ??? ?? ?????, ????????? ?? ?? ????? 138 ? ?? ????? 146
???????????? 1 ????????? ?).»

?? ????????? ??????

7 ?? ????? 119 bis ??? Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (???? 37/1992
???? ????? ????????????????? ?????), ??? 28?? ????????????? 1992, ?? ????? ?????? ?? ?????
«?????? ?????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ????? ?????????????? ?????
????????????????? ?? ?????????????????? ??? ??????? ?????????????? ??? [???] ????? ????? ????????????,
???? ?????????????? ??????, ??? Ceuta ? ?? Melilla», ??? ?????? ????? ??? ?????? ???
????????????????? ?????????????????? ??? ??????? ??????, ??????? ?? ?????:

«?? ?????????????????? ??? ?? ?????????????????? ??? ??? ?????? ?????????????????? ??? ??????
????????????? ??? [???] ????? ?????? ?????????????, ????? ?????????????? ??????, ??? Ceuta ? ??? Melilla,
????????? ?? ??????? ??? ?????????????? ??? [???] ??? ?????????????? ??? ??? ????????????? ? ???
????????????? ??????? ? ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ?? ?????? ???????, ??????? ?????????????
?? ?????????????????? ??? ?? ?????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????? 119 ??? ?????????????? ??????,
???? ??? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??????? ???
?????????? ?? ?? ?????????????????? ??? ?????????????? ? ?????????????:

[...]».

8 ?? ????? 31 ??? Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del
Impuesto sobre el Valor Añadido (????????????? ?????????????? 1624/1992 ????? ?????????????? ???
????????????????? ????? ??????? ?????????????????? ?????), ??? 29?? ?????????????? 1992, ?? ?????? ??????
??? ?????? «????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????? ??? ??? ??????
????????????????????? ??? ??????? ?????????????? ??? [???], ????? ?????? ?????????????????????? ?????
?????????????, ????? ?????????????? ???????, ??? Ceuta ? ??? Melilla», ??? ?????? ????? ??? ?????? ???
????????????????? ?????????????????? ??? ??????? ??????, ??????? ?? ???????????:

«[...]

7. [...]

???? ?????????? ?????????????? ?????????? ?? ?? ?????? ? ??? ?????????? ??? ?????????????? ???
????????????????? ?? ??????? ?????????????? ? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????????? ? ???
????????????? ?????????????? ??? ?????? ?????? ??????????????, ? ?????????? ??? ??? ?????????????????? ???
????????????? ?????? ???????, ??????? ?????????????? ??????????, ?? ?????????? ??? ??? ?????????????? ??
????????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????? ??? ??? ??????????????
????????????? ? ?????????????????????? ??????????????????, ? ?????? ?????????????????? ??? ?????? 119,
???????????????? 7, ??? ?????? 37/1992. ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ???
????????????????? ?????? ??? ??? ??????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ??? ??????????????????
?????????????????

? ?????????????? ?????????????? ??? ??????? ?????????????? ? ?????????????????????? ?????????????????? ?????????? ??
????????????????????????? ?? ??????? ??????? ?????????????????? ?????? ?????? ??? ??? ?????????????? ???.

8. ? ?????????? ??? ??? ?????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??????
????????????? ?????? ?????????????? ??????? ??? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ??? ??? ?????????? ???

??? ?????? ??? ?????????? ??????

??????????, ??? ???? ?????????? ?? ????????? ?????????? ? ?????????????????? ?????????????, ? ????????? ?????? ?? ?????????????? ??? ?? ?????????????????? ????? ?????????? ????? ?????????????? ??? ?????? ??? ??? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?, ??? ? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????? ?? ?????, ??? ??? ?????????? ????? ?????? ??? ??? ?????????? ??? ?????????? ??????????????. ??? ?????????????? ?????, ? ?????????? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ??? ??? ?????????? ??? ?????????? ??? ?????????? ??? ??? ?????????? ??? ??? ?????????? ??? ??????

?? ??? ?????????????, ??? ???? ????????????? ?? ?????????? ?????????? ? ?????????????????? ??????????????, ? ?????????? ?????????????? ??? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????? ?????? ??? ???? ??? ??? ?????????????? ?????????????? ???, ? ?? ?????????? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????? ? ?????????????????? ????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????? ?? ????

[...]

10. ? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ????? ??? ?????? ? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????? ?????????? ?? ??? ?????????????? ??? ?????? V ??? [Ley 58/2003 General Tributaria (????? 58/2003 ??? ???? ?????? ?????????????? ??????, ??? ????: ?????????? ?????????????? ??????????), ??? 17?? ?????????????? 2003].

[...]»

9 ?? ?????? 31 bis ??? ?? ??? ?????????????? ?????????????? 1624/1992 ?????? ?? ????:

«[...]

3. ?? ?????????? ?????????? ??? ?? ?????? ?????????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ?????????????????? ?????? ??? ??? ?????? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????? ??????????????

[...]

5. ? ?????????????? ??? ? ?????????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ?????? ?????????? ?????????? ?? ??? ?????????? ??? ?????? 31, ?????????????? 6 ??? 11, ??? ?????????? ??????????????»

10 ?? ?????? 139 ??? ?????????? ?????????????? ??????, ?? ?????? ?????? ??? ?????? «????????? ??? ?????????????? ?????????????????? ??????????»», ?????? ?? ??????????

«1. ? ?????????????? ?????????????????? ?????????? ?????????????? ?? ?????? ??? ?????? ?????????????? ??????????

- a) ?? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ??????, ? ?????? ?????????? ?? ?????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????? ??????????????
- b) ??? ?????????????? ??? ??????????????, ??? ?????????? ? ?????????? ??? ?????? ?? ?????? 104 ??? ?????????? ?????? ?????? ?????????????? ?????? ??????????, ?????????????????? ??? ? ?????????????? ??? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ??? ?????????????? ?????? ??? ??? ?????????? ? ?????????? ??????????????

[...]

2. ¿ ?????????? ??????? ?? ??? ????? ?????????????? ? ??????????? ?????????????? ??????? ??????? ?? ?????????, ?????????????, ?? ????????? ??????????

a) ?? ??????????? ?????????? ? ?? ??????? ?? ????? ?????????, ????? ?? ?? ??????? ????????? ?? ?????? ?????? ? ?????????

b) ?????????? ?? ??????? ?????? ?? ???????????

c) ?????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?? ?????????? ?? ????? ?????????? ? ?????????

d) ?????????? ??????????? [...]».

11 ?? ????? 219 ?? ??????? ?????????????? ??????, ?? ????? ?????? ?? ????? «????????? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ??????????», ??????? ?? ??????

«1. ¿ ?????????????? ????? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?? ??????? ?? ??????????????????, ??? ???? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????? ??????????, ??? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ? ?????? ?????? ?????????????? ? ????, ?????????????? ?? ??????????????, ?????????????????? ?? ?????????????? ??????? ?? ??????????????????

? ?????????? ?? ?????? ?????????, ?? ?????? ??????????, ?? ??????? ?????????????? ? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????????????? ?????????????? ????? ?? ?????????????? ?????? ??? ??????????, ??? ?????????? ?????????? ? ??? ???? ????.

2. ?????????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ?????????? ? ?????????? ??????????????

[...]»

? ?????????? ?? ??????? ?????? ??? ?? ?????????????????? ???????????

12 ¿ Nestrade, ??? ?????? ? ?????? ?? ? ?????????????? ?????????? ?????? ??? ???????, ?????????????????? ?????????????? ?????????????? ????? ?? ?????? ?????????.

13 ??? 21 ?????????????? 2010, ¿ Nestrade ?????? ?? ??? AEAT, ???' ?????????? ?? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ??????? ?? ?????????????? ???????, ?? ??????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?? ?????????? ??????? ?? ??? ?????????????? ?? Hero España SA (??? ?????: Hero), ??? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? 2009. ¿ Nestrade ??????, ??????, ?? ?????????????? ?????? ?? ??????? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?????? ?????? ?? ?? 2008 ?? 2010 ?? ?? ?????????? ??????? ?? ?? Hero.

14 ??? ?? ?? ?????????? ?????????????? ??, ¿ ?????? ??????? ?? ?? Nestrade ?? ??????????????? ?? ??????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????????????? ??????? ?? ?? Hero (??? ?????: ??? ????), ????? ?? ?????????? ?????????????????? ?????????? ?????????????? ? ?????????????? ?????????? ?????????????? ?????????? ?? ?? Nestrade, ?? ?????? ?? ?????????????? ? ?????????? ?????????? ?????????????? ?????????? ??.

15 ??????????????, ??? 23 ??????????? 2010, ¿ AEAT ?????? ?? ?? Nestrade ?? ??? ??????????????, ?????? ?????????????? ?????? ??????????? ?????? ?? ?? ??????????????? ?? ?????????? ??, ?? ?????? ?????? ??? 13 ?????????????? 2010, ?? ?????? ?????????????? ?? ?? ?????? ?? ?? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? 2009. ¿ Nestrade ?? ?????????????????? ?????? ?? ??????

?????? ????? ??? ?????????? ???????????.

16 ???? 10 ?????????? 2011, ? Hero ??????? ?? ?????????? ?????????? ??? ?? ?????? ???
?? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????????????? ?????? 2009.

17 ???? 5 ?????????? 2011, ? AEAT ??????? ?????????? ?? ??? ?????? ?????????? ??
????????????? ?? ?????? ??? 114 662,59 ????? ??? ?????????? ??? ?? ?????? ??? ?? ??? ?????????
????????? ??? ?????????????? ?????? 2009, ?? ??? ?????????????? ??? ??? ?????? ?? ?????? ?? ??????
?? ? ?????????? ?????? ???????.

18 ? ?????????? ?????, ? ?????? ??? ?????????????? ??? ?? Nestrade, ?????????? ?????????????? ?????
14 ?????? 2011.

19 ???? 5 ?????????????? 2011, ? Nestrade ??????? ?? ?????? ??? ?????? ??? ?????????????? ???
?????? ??? ??? ??? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? ??? 2008 ???
2010, ??? ???????, ???????, ??? ?????????????? ??? ?????? ??? ??? ??? ?????????? ??? ??????
????????????? ?????? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????? ?????????????? ??? ?????????? ??? 2011. ?? ???
????????????? ?????, ? Nestrade ?????????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????? ?? ???????
????????????? ??? ?????? ?????????? ? Hero ??? ??????? ??? ?? ??? ?????, ?????????????????????????? ???
????????? ??? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????????????????? ?????? 2009.

20 ?? ??? ?????????? ??? ?????????? ????? 12 ?????????????? 2011, ? ?????? ??????????????, ???????, ???
????????????? ??? ?????? ??? ??? ??? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????????? ??? ?? ??????????????
??? 2008 ??? 2010, ?????? ??? ??? ?? ?????? ??? ?? ?????????? ?????????? ??? ?????????????????? ??????
2009, ?????????????? ?????? 542 094,25 ?????. ? ?????? ?????????? ??? ? Nestrade ?????? ?????????????????
????? ?????????????? ??? ??? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ??????????????. ? AEAT
????????????? ??? ?????????? ??????????????, ?????? ?????????????? ??? ?????????????? ?? ?????????????????
????????? ??????????????????. ??????????, ? ?????? ?????????????? ?? ??? ?????????????? ?? ?????? ??? ??? ???
????????????????????? ?? ??? ?????????????? ??? ?????? ?????????? ? Hero ??? ?? ?????? ??? ?? ?????????
????????? ??? ?????????????????? ?????? 2009. ? ?????????? ?????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ?
????????????????????? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?? ?????????? ??? 5?? ?????????? 2011, ? ?????? ?????
????????????? ?????????????? ????? 14 ?????? 2011.

21 ???? 8 ?????????? 2012, ? ?????? ?????????????? ??? ??? 12 ?????????????? 2011 ?????????.

22 ? Nestrade ?????????? ?????????????? ?????????? ?????? ??? ?????????????? ??? AEAT ??? 12??
????????????????? 2011 ??? ??? 8?? ?????????? 2012. ? ?????????? ?????? ?????????????????? ?? ?????????? ???
Tribunal Económico-Administrativo Central (????????????? ?????????????????-????????????????
?????????????????), ??? 22?? ?????????????? 2015. ? ?????????? ?????? ?????????????? ?????? ? ???????
????????????????????? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????.

23 ? Nestrade ?????????????? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????????? ?????? ??? ?????????????? ???
????? ??? 12?? ?????????????????? 2011 ??? ??? 8?? ?????????? 2012 ??? ?????? ??? ??? 22 ??????????????
2015 ?????????????? ??? Tribunal Económico-Administrativo Central (????????????? ?????????????????-
????????????????????? ??????????????????).

24 ?? ?????????? ?????????????????? ?????????? ??? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????????, ?????????, ???
????????????????? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????????????? ?????????? ??? ?????? ?????????? ?? ??????????????
?????? ??? ?????????? ?????????????????, ?????? ? ?????????? ??? 5?? ?????????? 2011, ???, ?????????????, ???
????????? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ???????, ?????? ???, ??????????????, ???
????????????????? ??? ?????????? 2006/112 ?????????? ?? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ??? ???.

25 ??? ?????????? ?????, ?? ?????????? ?????????????????? ?????????????????? ???, ?? ??? ?????????? ??? 8??

2013, Petroma Transports S.A. (C-271/12, EU:C:2013:297), se poate deduce că în această circumstanță, întrucât nu există niciun alt mijloc de a evita consecințele negative ale aplicării dreptului Uniunii, este necesar să se acorde o interpretare largă noțiunii de „activități economice” care să includă și activitățile de servicii care sunt exercitate în scopul realizării profitului și care sunt desfășurate în mod regulat și sistematic. În acest sens, trebuie să se țină seama de faptul că activitățile de servicii pot fi exercitate în scopul realizării profitului și pot fi desfășurate în mod regulat și sistematic, chiar dacă acestea sunt exercitate în scopul realizării profitului și pot fi desfășurate în mod regulat și sistematic, chiar dacă acestea sunt exercitate în scopul realizării profitului și pot fi desfășurate în mod regulat și sistematic.

26 Întrucât, în această circumstanță, se poate deduce că în această circumstanță, întrucât nu există niciun alt mijloc de a evita consecințele negative ale aplicării dreptului Uniunii, este necesar să se acorde o interpretare largă noțiunii de „activități economice” care să includă și activitățile de servicii care sunt exercitate în scopul realizării profitului și care sunt desfășurate în mod regulat și sistematic.

«1) Întrucât, în această circumstanță, se poate deduce că în această circumstanță, întrucât nu există niciun alt mijloc de a evita consecințele negative ale aplicării dreptului Uniunii, este necesar să se acorde o interpretare largă noțiunii de „activități economice” care să includă și activitățile de servicii care sunt exercitate în scopul realizării profitului și care sunt desfășurate în mod regulat și sistematic.

În această circumstanță, se poate deduce că în această circumstanță, întrucât nu există niciun alt mijloc de a evita consecințele negative ale aplicării dreptului Uniunii, este necesar să se acorde o interpretare largă noțiunii de „activități economice” care să includă și activitățile de servicii care sunt exercitate în scopul realizării profitului și care sunt desfășurate în mod regulat și sistematic.

2) Întrucât, în această circumstanță, se poate deduce că în această circumstanță, întrucât nu există niciun alt mijloc de a evita consecințele negative ale aplicării dreptului Uniunii, este necesar să se acorde o interpretare largă noțiunii de „activități economice” care să includă și activitățile de servicii care sunt exercitate în scopul realizării profitului și care sunt desfășurate în mod regulat și sistematic.

În această circumstanță, se poate deduce că în această circumstanță, întrucât nu există niciun alt mijloc de a evita consecințele negative ale aplicării dreptului Uniunii, este necesar să se acorde o interpretare largă noțiunii de „activități economice” care să includă și activitățile de servicii care sunt exercitate în scopul realizării profitului și care sunt desfășurate în mod regulat și sistematic.

27 Întrucât, în această circumstanță, se poate deduce că în această circumstanță, întrucât nu există niciun alt mijloc de a evita consecințele negative ale aplicării dreptului Uniunii, este necesar să se acorde o interpretare largă noțiunii de „activități economice” care să includă și activitățile de servicii care sunt exercitate în scopul realizării profitului și care sunt desfășurate în mod regulat și sistematic.

28 Întrucât, în această circumstanță, se poate deduce că în această circumstanță, întrucât nu există niciun alt mijloc de a evita consecințele negative ale aplicării dreptului Uniunii, este necesar să se acorde o interpretare largă noțiunii de „activități economice” care să includă și activitățile de servicii care sunt exercitate în scopul realizării profitului și care sunt desfășurate în mod regulat și sistematic.

29 Întrucât, în această circumstanță, se poate deduce că în această circumstanță, întrucât nu există niciun alt mijloc de a evita consecințele negative ale aplicării dreptului Uniunii, este necesar să se acorde o interpretare largă noțiunii de „activități economice” care să includă și activitățile de servicii care sunt exercitate în scopul realizării profitului și care sunt desfășurate în mod regulat și sistematic.

????? ?????????????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
?? ?????? ?????? ??????, ???? ?????????? ??? ?? ?????? 2 ??????????? 1, ?????? ??
????????????? ???? ?????????????? ??' ?????? ??? ?? ?????????? ??? ??????? ??????? ???????
???, ??????, ?? ?????????????? ?????? 2, ?????????????? 1, ?????? ?? ?????????????? ?? lex specialis ??
????? ?? ?? ?????? 170 ??? 171 ??? ????????? 2006/112 (????????? ??? 15?? ????????? 2010,
?????????? ???? ?????????? ???????????, C?582/08, EU:C:2010:429, ?????? 35).

30 ?????????, ?? ?????????????? ?????????????? ??????????? ??????? ?? ?????????????? ??? ??
???????? ???? ??????????? ???? ?????????? ??????? ?????????.

31 ?????????, ??????? ?? ?????????????????? ??? ? ????????? ??? ??????? ?????? ??? ?????? ??
????????????? ??????????????? ??? ?????????????? ??????????????, ????????? ??? ??? ??????? ??
????????????? ???? ??? ???????????, ?? ?????? ?? ?? ?????????? ???? ?????????? ??? ???, ?? ???
????????? ??? 15?? ??????????????? 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691). ???????????, ?
????????? ??? ??????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????? ??
?????????? ?????????????? ??? ???, ?? ??????? ?????????????? ???? ???? ???? ???? ???? ????
????????, ??????? ?????????? ??? ??????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ????
????????????? ? ?????????? ??? ?????????????? ???? ?? ??????????????

32 ??????????????? ?????? ??? ??????????????????, ??????? ?? ?????????? ???, ?? ??
????????????????? ?????????????, ?? ?????? ??????? ?? ?????????????? ??? ???????, ?? ???????
?????????????? ??????, ???' ??????, ?? ?????????????????? ?? ?? ??????????? ??? ??????? ???????
????????? ?????? ??? ??????? ??? ?????????????? ?? ?????????????? ??? ??????? ?????? ?????????? ??
?????????????? ?? ?????????????????? ??????????? ???????????, ?????????????????? ?????? ?? ?? ??????????
??? ?????????? ?????????????????? ??? ??????????? ?????????? ??????????????? ?????????? ???, ??? ????
????????? ??????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ??? ???.

33 ?? ?????????????? ???? ??????? ??? ?? ??????????? ??? ?????? ?????????? 77/388 ?????? ???
????????? ??? ??? ?????????????? ??????? ?????????, ?????????? ??? ??????? ?????? ??????? ?? ???
?????????????????? ?? ?????????? ???? ?????????? ??? ??? ?? ?????????????????? ???? ???? ??? ??????
????? ??????? ???? ??????? ?????????????, ???? ??? ?? ???? ?????????????????? ??? ??? ??????????????????
????????????????? ??? ?????????????????? ?? ???????????, ?? ???? ??? ?? ???? ??? ??????????????? ??? ???
????????? ?????????????? ?? ?????????????? ???? ??? ??????? ?????????? ?????????????????? ??????????? (?????
????????? ??? 8?? ?????? 2013, Petroma Transports ????., C?271/12, EU:C:2013:297, ?????? 36).
??????, ??????? ?? ?????????????????? ??? ? ???? ??????? 77/388 ??? ??????????? ??? ?????? ?????
????? ?? ?????????????????? ?? ??????????? ??????????? ??????????????? ???? ??? ??????, ?? ??????? ???
????????????????? ??????????????, ??????????? ???? ?? ?????????????????? ?????????????????? ???? ?????????? ?
????????????????? ??????????????? ??? ???.

34 ? ?????????? ?????????????? ??????? ??????? ??? ?? ???? ?? ??????? ?????? ??????. ??????????,
????? ?????????????? ??? ?? ?????? 3, ?????????????? 1, ??? ?? ???? ?????????, ?? ?????? ????
?????????????? ??? ?????????????????? ??? ??? ?????????? ??????????? ??? ?????????????? ??? ???,
????????????????????????? ??? ??????????????, ??? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ??????????????
????????????????? ?? ?????????????? ?? ??????? ??? ?????????? ??????

35 ??????????? ??? ??? ?????????? ??? ?? ??????? ?????? ??????, ? ??????????? ??????? ???
?????????? ?????????????, ? ?????????????? ??? ??????? ?????????????????? ??? ?????????? ??????????? ??? ??????
????? ?????????????????? ???? ???? ??? ?????? ?????????????? ?????????????? ??? ?????? ??????????????? ??
????????????????? ?????????????? ? ??????? ?????????????? ?????????????????? ?? ??????????? ?? ??????????
????????????????? ??? ???, ??????? ?? ??????????? ??? ?? ??????? ???????, ??? ??? ??????????????,
??????, ??? ? ?????????????? ???? ?????????????????? ???? ??? ???? ???? ???? ???? ??????????????? ??
????? ?????????????????? ??? ?????????????? ??????? ???? ??????????????? ?????? ??? ??? ??? ??????????????

?????????? ?? ????? ????????????? ?? ??????? ?? ?????? (???? ?? ?????????????) ???, ?????????, ?? ?? ????????? ????? ?????? ????????? ? ????????????? ????????? ?? ??????? ?? ?? ????? ????????????? (???? ?? ?????????????????????????) (??, ???' ???????????, ??????????? ?? 8?? ????? 2008, Ecotrade, C?95/07 ?? C?96/07, EU:C:2008:267, ????? 46, ????? ?? ?? 26?? ????????? 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, ????? 38 ?? ??) ????????????????? ???????????).

36 ???????, ????????????????? ??, ?????????? ??????????????? ?? ??????? ?????????????? ?? ??????????? ?? ??????????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?? ??????? ?? ???????, ???????????, ?? ?????????????? ??????? ?? ?????????? ?? ??????????????? ?????????? ?????????? ?? ?? ?????????? ?????????? ?? ?? (????????? ?? 28?? ????????? 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, ????? 36).

37 ???? ?????, ??????, ?? ?? ?? ??????????????, ?????????????????? ?? ?? ?? ?? ?? ?? ?????????? ?? ?? ?????? ?? ??????? ?????????? ?? ??????? ?????????? ?? ??????????????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????? ?? ?????? ?? ??????? ?????????? ?????????? ?????????? ??????? (????????? ?? 7?? ????????? 2018, Santoro, C?494/16, EU:C:2018:166, ????? 39).

38 ?? ??????? ?????????????? ?????????????? ?? ? ???? ?????????????? ?? ????? ?? ???????????????, ?? ?????? ?? ?? ?????????????? ?? ?? 5 ?????????? 2011 ?????????? ?? ?????? ?? ??????? 219 ?? ?????????? ?????????????????? ??????. ???????, ?????????????????? ?? ?? ??????? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????????? ?? ?? ?????? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????????? ?? ?? ?????????? ?????????? ?????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ? ?? ?? ????????? ???????.

39 ?????????, ?????????? ??? ? ?? ?????????????? ? Nestrade ??? ?? ??' ?????????????? ?????????, ? ???? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ????? ?????????? ?? ?? ? AEAT ?????????????? ?????????????? ??????????????, ??????, ??? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?? ?? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????????????? ?? 2008 ?? 2010 ?????? ?? ?? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? 2009 ??, ?????????, ??? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?? ?? ?? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? 2009. ?????????, ??????? ?????????????????? ??????????????, ?????? ?? ?? ??????????????????, ?????????? ?? ?????????????????????? ?????????????????? ?????????????? ??????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ? ??????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ??????? ?????????????? ???????.

40 ???? ?????, ?????????, ?? ?? ?? ?????????????????????????????, ?? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ??????????? ?? ?? ??????? ?? ?? ??????? ?????????????? ?????????? ?????????? ?????????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????? ??????, ??????? ?? ?????????????????? ??????, ??????????????, ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????????????? ?????????????, ??? ? ?????????? ?? ?????????????????? ??????, ? ???? ?? ?????????????? ?????????? ?? ? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????????? (????????? ?? 7?? ????????? 2018, Santoro, C?494/16, EU:C:2018:166, ????? 43 ?? ?? ?? ?????????????????? ???????????).

41 ?? ?????????????? ?????? ?????? ?? ? ?????????????? ?? ?????????????????? ??????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ?? ??????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?? ?????? ?????????????? ?? ?? ?????? ??' ?????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????????????? ? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????????????????? ?????????????? (????????? ??

21?? ??????? 2012, Elsacom, C?294/11, EU:C:2012:382, ????? 29). ?? ??????????
????????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?? ?????? ?? ?????? ? ?????????? ??????
????????????? ?? ?? ?????? ??????????, ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????????????,
????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ??? ?? ?????????????????? ?? ?? ??
?????? ??????????. ?????????, ??????? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ??????
???? ?????? ? ?????????? ??????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ? ?????? ????
??? ??????, ?????? ?? ??, ?? ??????, ? ?????????? ?? ?????????????? ?????? ??????????????
??? ?????????, ?? ?? ? ?? ?????, ?? ?????????????? ??????? ?????????????? (???????? ?? 14??
???????? 2017, Compass Contract Services, C?38/16, EU:C:2017:454, ????? 42 ??? ????
????????????????? ??????????).

42 ?? ?????????????, ? ???? ?????? ?? ?? Nestrade, ??? 23 ?????????? 2010, ?? ??
????????????? ?? ???? ?????????? ?????? ???? ?????????? ?????? ?? ?? ?????????????? ??
????????? ?????, ? ?????? ?????????????????????? ??? 13 ?????????? 2010.

43 ?????????????????? ?? ?? ?? ?????????? ??? ?????????????? ?? ?????????? ?? ? Nestrade
????????????? ?? ????, ??? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?? ??
?????, ?? ???? ???? ?????? ?? ?? ?? ?? ??????????. ?? ?? ?????? ???? ??????????,
?????????, ?? ? Nestrade ??? ?????????????? ??? AEAT ?? ?? ???? ?????????? ??? ?? ?????????
????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? ??? ??
????? ?? ?????? ?????????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????
????????? ? ?????????? ??? ?? ?????????????? ??? ???. ? Nestrade ??? ?????????? ??????? ???
??? ?????????? ??????? ?????? ???? ?????????? ??????????, ?????????, ??? ?? ??????
?????????????, ?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?? ?????? ?????????? ?????
????????? ?????????????.

44 ??? ?? ?????????? ?????, ?????????????????? ??, ?? ?? ?????????? ?? ??????????????
?? ?? ?????? ?????????????, ? ?????? ?? ?? Nestrade ??? ?????????????? ?? ?? ??????????
?? ?? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ? ?????????? ?????????.

45 ??? ????????, ?????? ?? ?????????????? ??, ?????? ? ?????????????? ??? ?????????? ??
????????? ?????????? ??? ?? ?????????????? ?? ? ?????????????? ??? ??? ?????? ?????????
????? ?????????? ?? ??, ?? ?????? ??????? ?? ?????????? ?????????? ??????????????,
????????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ???
????????? ?? ?? (?????. ????????? ?? 30?? ?????????????? 2010, Uszodaépít?, C?392/09,
EU:C:2010:569, ????? 40).

46 ? ?????? ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ???. ??????,
????? ?????? ?? ?????????? ?? ??????? ??????, ?????????? ??, ??? ?????????????? ? ?????????, ?
AEAT ??? ??????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????????? ??
????????? ???? ?????????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?? ??????
????????????? ?? ?? Nestrade ??? ??????? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ??
????? ?????????????, ?????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????????????.

47 ?????????????????? ?????? ?? ??????????????????, ?? ?????????????? ?????????????? ??????????
?????? ?? ?????? ? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?????? ??
?????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ??
????????????????? ?????????????? ??????????, ?????????????????? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????
????????????????? ?? ?????????????? ??????? ?????????????? ?????????? ??, ?? ?????? ?????????
????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ??, ?? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??
????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????????????????????????, ?????? ?? ?????????????? ?? ??????
????????????? ?? ?????????????.

* ?????????? ??????????????????????: ? ???????????????.