

Дело C-656/19**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

4 септември 2019 г.

Запитваща юрисдикция:Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Административен
и трудов съд Сегед, Унгария)**Дата на акта за преюдициално запитване:**

22 август 2019 г.

Жалбоподател:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Отвeтник:Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция
„Жалби“ на Националната данъчна и митническа
администрация, Унгария)**Предмет на главното производство**

Съдебен спор в областта на данъчното облагане.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

На първо място, с настоящото преюдициално запитване се цели, от една страна, да се установи дали е в съответствие с член 147 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) практиката на държава членка, съгласно която понятието „личен багаж“ в Директивата за ДДС се отъждествява с понятието „багаж“, съдържащо се в други правни норми. От друга страна, при отрицателен отговор на този въпрос, се иска да се уточни как трябва да се определи понятието „личен багаж“ в член 147 от Директивата за ДДС и дали в това

отношение е съвместима с правото на Съюза национална практика, съгласно която данъчните органи на държава членка вземат предвид само „обичайното значение на израза“.

На второ място, настоящото преюдициално запитване се отнася, от една страна, и до тълкуването на членове 146 и 147 от Директивата за ДДС, съгласно което, когато дадено данъчнозадължено лице няма право на освобождаването по член 147 от посочената директива, трябва да се провери дали е приложимо освобождаването на доставки на стоки за износ по член 146 от същата директива дори ако не са изпълнени нормативно предвидените митнически формалности. От друга страна, с преюдициалното запитване се цели да се изясни дали дадена правна сделка може да се квалифицира като освободена от ДДС доставка на стоки за износ въпреки изричното намерение на клиента.

На трето място, целта на преюдициалното запитване е да се определи дали с оглед на обстоятелствата по спора в главното производство е съвместима с членове 146 и 147 от Директивата за ДДС и с принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност на правото на Съюза практиката на държава членка, при която данъчният орган отказва възстановяване на неправилно деклариран и платен данък за доставка на стоки за чуждестранни пътници, без да квалифицира тези сделки като доставки на стоки за износ.

Преюдициални въпроси

- 1) Съвместима ли е с член 147 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) практиката на държава членка, при която понятието „личен багаж“, установено като концептуален елемент на освободената от данък върху добавената стойност доставка на стоки за чуждестранни пътници, се отъждествява с понятието „лични вещи“, използвано в Конвенцията върху митническите улеснения в полза на туризма, подписана в Ню Йорк на 4 юни 1954 г. и в Допълнителния протокол към нея, и с понятието „багаж“, определено в член 1, точка 5 от Делегиран регламент на Комисията (ЕС) 2015/2446 за допълнение на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за определяне на подробни правила за някои от разпоредбите на Митническия кодекс на Съюза?
- 2) При отрицателен отговор на предходния преюдициален въпрос, как трябва да се определи понятието „личен багаж“ в член 147 от Директивата за ДДС, като се има предвид, че посочената директива не дава определение за него? Съвместима ли е с разпоредбите на общностното право национална практика, при която данъчните органи

на държава членка вземат предвид само „обичайното значение на израза“?

- 3) Следва ли членове 146 и 147 от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че когато дадено данъчнозадължено лице няма право на освобождаването на доставки на стоки, предвидено в член 147 от посочената директива в полза на чуждестранни пътници, трябва да се провери дали евентуално е приложимо освобождаването на доставки на стоки за износ по член 146 от същата директива, дори ако не са изпълнени митническите формалности, предвидени в Митническия кодекс на Съюза и в делегираното законодателство?
- 4) Ако отговорът на предходния преюдициален въпрос е в смисъл, че когато освобождаването в полза на чуждестранни пътници не е приложимо, сделката може да бъде обект на освобождаване от ДДС при износ, правната сделка може ли да се квалифицира като освободена от ДДС доставка на стоки за износ въпреки изразеното от клиента намерение към момента на поръчката?
- 5) При утвърдителен отговор на трети и четвърти преюдициален въпрос, в случай като разглеждания, при който към момента на доставката на стоките издателят на фактурата е знаел, че те са закупени с цел препродажба, но чуждестранният купувач въпреки това е искал да ги изведе от страната в съответствие с режима за чуждестранни пътници, поради което издателят на фактурата е действал недобросъвестно, като е попълнил предвидения за целта формуляр на заявлението за възстановяване на данъка съгласно посочения режим, и като е възстановил поради освобождаването в полза на чуждестранни пътници начисления данък върху добавената стойност, съвместима ли е с членове 146 и 147 от Директивата за ДДС и с принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност на правото на Съюза практиката на държава членка, при която данъчният орган отказва възстановяване на данъка, неправилно деклариран и платен за доставка на стоки за чуждестранни пътници, без да квалифицира тези сделки като доставка на стоки за износ и без да извършва съответната корекция, макар да е безспорно, че стоките са напуснали Унгария като пътнически багаж?

Посочени разпоредби от правото на Съюза и от международното право

– 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 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31): членове 146, 147 и 273.

- Делегиран регламент на Комисията (ЕС) 2015/2446 от 28 юли 2015 година за допълнение на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за определяне на подробни правила за някои от разпоредбите на Митническият кодекс на Съюза (ОВ L 343, 2015 г., стр. 1 и поправки в ОВ L 87, 2016 г., стр. 35, ОВ L 101, 2017 г., стр. 164 и ОВ L 192, 2018 г., стр. 62).
- Практика на Съда на Европейския съюз, по-специално решения от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 29), от 17 май 2018 г., Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321) и от 21 октомври 2010 г., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

Посочени разпоредби от националното право

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“): член 98, член 99, член 153/A, параграф 1 и член 259, точка 10.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон XCII от 2003 г. за приемане на данъчно-процесуален кодекс): член 170.
- A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (Закон CXXII от 2010 г. за Националната данъчна и митническа администрация, наричан по-нататък „Законът за Националната данъчна и митническа администрация“): член 12/A.
- A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (Декрет-закон № 2 от 1964 г. за ратифициране на Конвенцията върху митническите улеснения в полза на туризма, подписана в Ню Йорк на 4 юни 1954 г., и на Допълнителния протокол към посочената конвенция, наричана по-нататък „Нюйоркската конвенция“): член 2.
- Решение на Kúria (Върховен съд, Унгария) № KfV.1.35 502/2016/6 от 8 декември 2016 г.

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Основната дейност на жалбоподателя до април 2015 г. е била търговия на едро с декоративни растения, а след това — търговия на дребно извън търговски обекти, неklasифицирана другаде. След 2015 г. годишният оборот на жалбоподателя се е увеличил от предишните 50 милиона унгарски форинта (наричани по-нататък „HUF“) на 1 милиард HUF годишно.

- 2 През процесната 2016 г. почти цялата дейност на жалбоподателя (около 95 %) се е състояла в това да продава на двадесет частни лица различни хранителни, козметични и почистващи продукти с местоназначение извън територията на Общността, в случая Сърбия. Жалбоподателят е знаел, че сръбските купувачи, купували стотици пъти от него големи количества стоки, са принадлежали към три семейства и че стоките са напускали Унгария с местоназначение Сърбия като пътнически багаж на купувачите.
- 3 Представителят на жалбоподателя е издавал документите, придружаващи доставките на стоки, въз основа на предоставената по телефона от купувачите информация при даване на поръчката. Пълномощник на жалбоподателя е превозвал стоките от склада на жалбоподателя в Сегед (Унгария) до нает от сръбските купувачи частни лица склад в близост до границата между Унгария и Сърбия, от унгарската страна на границата и по-конкретно в Томпа. На това място шофьорът, извършващ превоза, е предавал на купувачите заедно със стоките фактурите, издадени от представителя на жалбоподателя, и формулярите на заявлението за възстановяване на данъка, използвани при режима за чуждестранни пътници, в замяна на плащане в брой на покупната цена. След това стоките са превозвани като пътнически багаж с лек автомобил от Томпа до Сърбия.
- 4 Няма съмнение, че жалбоподателят е знаел, че клиентите му не са купували въпросните стоки за лично или семейно ползване, а за да ги препродават на сръбските пазари. Жалбоподателят също така е бил наясно, че членовете на семейството са участвали с цел стойността на всяка доставка да не надвишава един милион HUF, което е осигурявало в съответствие с вътрешните правила на унгарските митнически органи във връзка с митническата процедура безпроблемното преминаване на стоките през границата между Унгария и Сърбия.
- 5 По отношение на посочените стоки купувачите са се възползвали от предвиденото в полза на чуждестранни пътници освобождаване от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) по следния начин: жалбоподателят е попълвал формуляра на заявлението за възстановяване на ДДС, който впоследствие е заверяван и подпечатван от митническото учреждение на напускане на стоките, в някои случаи с отбелязването „Напускане на територията на Общността: Томпа“, след което вторият екземпляр на формуляра е връщан на жалбоподателя, който е възстановявал ДДС на купувачите в брой.
- 6 Купувачите винаги са искали формулярът на заявлението за възстановяване на данъка да се попълва в качеството им на чуждестранни пътници и нито веднъж не са посочили въпросните стоки да напуснат страната не като пътнически багаж, а като доставка на стоки за износ.
- 7 По описания по-горе начин жалбоподателят е възстановил данъка на купувачите — общо 339 788 000 HUF (около 1 038 000 EUR) — на

основание член 99, параграф 9 от Закона за ДДС, съгласно който, ако ДДС е начислен при доставката на стоките и доставчикът на стоките е възстановил начисления данък на чуждестранния пътник и освен това е изчислил и декларирал предварително този ДДС като дължим данък, той има право най-рано в периода на данъчно отчитане, през който е извършено възстановяването в полза на чуждестранния пътник, да приспадне при изчисляването на дължимия си данък сумата на възстановения данък. От документите, придружаващи заявлението за възстановяване на данъка в полза на чуждестранни пътници, е видно, че въпросните стоки винаги са напускали територията на Унгария.

- 8 С решение от 27 юни 2018 г., издадено в резултат на извършена данъчна проверка, обхващаща процесната данъчна година, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Данъчна и митническа дирекция за област Чонград (Унгария) на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария, наричана по-нататък „първоинстанционният данъчен орган“) разпорежда на жалбоподателя да плати разликата в ДДС в размер на 340 598 000 HUF (около 1 041 000 EUR), имуществена санкция от 163 261 000 HUF (около 499 000 EUR) и лихви за забава в размер на 7 184 000 HUF (около 22 000 EUR). Този орган установява, че придобивните сделки надхвърлят обхвата на личните нужди и семейното ползване и че са извършени с цел препродажба, което изключва квалификацията „пътнически багаж“. Приема, че жалбоподателят няма и право на освобождаване при износ, тъй като никой не е поискал митническо оформяне за износ във връзка с тези сделки и жалбоподателят не разполага с необходимите за целта документи. Жалбоподателят не отговаря и на определението за износител, тъй като престава да притежава продадените стоки при доставянето им на купувачите в техния склад, а именно склад, намиращ се от унгарската страна на границата между Сърбия и Унгария, поради което жалбоподателят не може да поеме отговорността за превоза на стоките до местоназначение извън митническата територия на Общността.
- 9 С решение от 31 октомври 2018 г. ответникът потвърждава обжалваното пред него от жалбоподателя първоинстанционно решение. В мотивите на решението си ответникът посочва, че данъчният орган е установил в резултат на данъчна проверка, че сделките не могат да се квалифицират като доставки за чуждестранни пътници, поради което е проверил условията за доставка на стоки за износ и е приел, че те не са налице. Той се позовава на декларациите на жалбоподателя, според които последният е счел с оглед на намерението на купувачите, че се касае за доставка на стоки за чуждестранни пътници.

Що се отнася до определението на понятието „пътнически багаж“, според ответника Върховният съд подчертава в решението си KfV.1.35.502/2016/6 от 8 декември 2016 г., че както количеството на стоките, така и честотата на покупките са от значение в това отношение. Законът за ДДС и Директивата за ДДС не дават определение на понятието „личен багаж“, митническото

право на Съюза също не дава насоки в това отношение, а Нюйоркската конвенция съдържа определение на понятието „лични вещи“. Съгласно националната практика като пътнически багаж следва да се счита стоката, закупена от пътника за негови собствени лични нужди или за подарък, като в никакъв случай същата не може да има търговско предназначение. Регулярността и голямото количество на стоките изключват квалификацията „пътнически багаж“, поради което член 99 от Закона за ДДС не допуска стоки в търговски количества да бъдат извеждани от страната като пътнически багаж. Действително съгласно тази разпоредба, ако клиентът е чуждестранен пътник и закупената от него стока е част от личния му багаж или от багажа му на пътник, може да се приложи освобождаването, предвидено в член 98, параграф 1 от Закона за ДДС, при условие че:

- общата стойност на доставката на стоки (с ДДС) надвишава 175 EUR;
- чуждестранният пътник удостовери правното си положение с документ за пътуване;
- митническото учреждение на напускане на стоката на територията на Общността удостовери, че стоката напуска посочената територия, заверявайки и подпечатвайки формуляра на заявлението за възстановяване на данъка. По искане на чуждестранния пътник доставчикът на стоката трябва да поеме отговорността за попълването на формуляра на заявлението за възстановяване на данъка.

Съгласно член 99 от Закона за ДДС, за да се приложи освобождаването, се изисква още доставчикът на стоката да разполага с първия заверен и подпечатан екземпляр на формуляра на заявлението за възстановяване на данъка и, ако данъкът е начислен при доставката на стоките, да възстанови начисления данък на чуждестранния пътник. Последният има право на възстановяване на данъка чрез плащане в HUF и в брой, но страните могат да договорят и друга валута или начин на плащане.

В случай че данъкът е начислен в съответствие с параграф 4, буква б) от Закона за ДДС и доставчикът го е изчислил и декларирал предварително като дължим данък, той има право най-рано в периода на данъчно отчитане, през който е извършено възстановяването в полза на чуждестранния пътник, да приспадне при изчисляването на дължимия си данък сумата на възстановения данък.

Съгласно националната практика, ако е удостоверено, че стоките са напуснали територията на Общността, данъчният орган трябва да провери дали са налице условията за освободена доставка на друго правно основание, по-конкретно дали жалбоподателят има право на освобождаването по член 98 от Закона за ДДС, съгласно който се освобождават от данък доставките на стоки, изпратени по пощата или превозени от страната към държава извън Общността.

Националната практика взема предвид практиката на Съда, съгласно която въпреки че Директивата за ДДС позволява на държавите членки да предвидят формални изисквания във връзка с правилата за упражняване на правото на приспадане, тези изисквания не могат да надхвърлят необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка и за предотвратяване на неплащането на данъци.

- 10 Ответникът приема, като взема предвид посоченото решение на Върховния съд, че жалбоподателят няма право и на освобождаването при износ, тъй като не е поискал митническо оформяне за износ във връзка със сделките и според декларациите на жалбоподателя не е поставян въпросът за разглеждането на сделките като износ, понеже купувачите изрично са поискали да се приложи освобождаването в полза на чуждестранни пътници.

Основни твърдения на страните в главното производство

Твърдения на жалбоподателя

- 11 В жалбата си жалбоподателят иска решението на ответника и първоинстанционното решение да бъдат отменени. Той твърди, че нито общностното право, нито Законът за ДДС съдържа определение за личен багаж или за пътнически багаж. При липсата на определение в данъчното право митническият орган не може да направи разграничение между преминаващите през границата стоки, поради което не може да откаже да завери формуляра на заявлението за възстановяване на данъка за стоки, напускащи страната, позовавайки се на предполагаемо намерение за препродажба на тези стоки. Освен това в случая на жалбоподателя не се цели избягване на данъци, тъй като данъчнозадълженото лице би имало право и на освобождаване при износ на основание член 98 от Закона за ДДС. Жалбоподателят се позовава още на решението на Съда, постановено по дело Netto Supermarkt, C-271/06, според което при данъчни спорове не може да се прави позоваване на постоянната практика на Съда в областта на митническото право, от което следва, че използваният от жалбоподателя данъчен механизъм също не може да се преценява въз основа на данъчната нормативна уредба.
- 12 Освен това жалбоподателят оспорва тълкуването на правото от данъчния орган, според което съгласно член 12/A от Закона за Националната данъчна и митническа администрация това, че митническият орган на напускане действа в областта на данъчния орган, само по себе си не означава, че извършва съвкупността от законоустановените задачи по данъчно управление, така че митническият орган удостоверява само, че стоката е напуснала територията на Европейския съюз, а не че е напуснала тази територия като част от личен багаж или пътнически багаж в съответствие с член 99 от Закона за ДДС, нито че тази разпоредба е спазена.

Твърдения на ответника

- 13 Ответникът иска жалбата да бъде отхвърлена, като повтаря изложените в решението си мотиви.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 14 Настоящият съдебен състав се позовава на решение на Върховния съд, в което по дело със сходна фактическа обстановка — стока в търговско количество, която напуска страната в съответствие с режима за чуждестранни пътници — последният посочва, че първо трябва да се провери дали са налице условията по член 99 от Закона за ДДС и след това да се прецени дали е приложима някоя друга разпоредба от Закона за ДДС с оглед на обстоятелството, че стоките действително са напуснали територията на Общността. Въпреки че нито Законът за ДДС, нито Директивата за ДДС дават определение на понятието „пътнически багаж“ и общностното митническо право или международното право също не съдържа недвусмислено определение за него, може да се твърди, че като пътнически багаж следва да се счита стоката, закупена от пътника за негови собствени лични нужди или за подарък, като в никакъв случай същата не може да има търговско предназначение. В посоченото съдебно решение се приема, че член 99 от Закона за ДДС не допуска стоки в търговски количества да бъдат извеждани от страната като пътнически багаж, поради което не може да бъде разрешено нито освобождаването, нито приспадането на данъка, предвидени за този режим. Върховният съд добавя, че доставката на стоки трябва да се облага с данък в страната, в която накрая се използват доставените стоки, поради което е необходимо да се провери приложимо ли е освобождаването, предвидено в член 98 от Закона за ДДС. Една от предпоставките за прилагането на този член е по-специално удостоверяването от митническото учреждение на напускане, че стоката е напуснала територията на Общността при доставката или не по-късно от деветдесет дни след извършването ѝ. Данъчният орган трябва да определи доколко жалбоподателят има право на освобождаването по член 98 от Закона за ДДС.
- 15 Настоящият съдебен състав посочва, че членове 98 и 99 от Закона за ДДС са в съответствие с членове 146 и 147 от Директивата за ДДС за целите на настоящия случай, поради което трябва да изтълкува и приложи посочените членове от Директивата за ДДС.
- 16 Според настоящия съдебен състав за определянето на понятията „личен багаж“ и „пътнически багаж“ следва да се изходи от значението им в общоупотребимия език чрез позоваване на разпоредбите на Митническия кодекс на Общността, Митническия кодекс на Съюза и Нюйоркската конвенция. Този критерий се потвърждава и от практиката на националните съдилища. Настоящият съдебен състав счита, че за определянето на

понятието „пътнически багаж“ е от решаващо значение целта на извеждането на стоките от страната. Понятието „пътнически багаж“ не включва стока, независимо от нейното количество и вида на превоза, която е закупена не за задоволяване на лични или семейни нужди или за подарък, а с цел да бъде препродадена. При липсата на автентично тълкуване в правната уредба обаче за определянето на посоченото понятие е необходимо да се отправи преюдициално запитване.

- 17 В случая по настоящото съдебно производство ответникът е проверил дали са изпълнени условията за освобождаване при износ предвид неприложимостта на правилата относно освобождаването в полза на чуждестранни пътници и е установил, че жалбоподателят е знаел, че продава стоки на лица, които впоследствие ги препродават на сръбските пазари. Жалбоподателят е трябвало да признае, че не са налице нормативно предвидените условия за освобождаване в полза на чуждестранни пътници, поради което по настоящото дело той няма основание да се позове на грижата на добър търговец. В това отношение ответникът препраща към точка 29 от решението, постановено от Съда по дело Netto Supermarkt. Освен това ответникът отбелязва, че противно на твърденията на жалбоподателя в Закона за ДДС няма конкретна разпоредба, която да предвижда задължение за продавача, при обстоятелства, сходни с настоящите, да попълни формуляра на заявлението за възстановяване на данъка по искане на купувача.
- 18 Настоящият съдебен състав обаче счита, че продавачът не може при доставката на стоките и да пренебрегне изразеното от купувачите намерение да изведат стоките от страната като чуждестранни пътници, което изключва възможността да се издаде фактура без начисляване на ДДС за износ на стоки. Правилата, уреждащи освобождаването в полза на чуждестранни пътници, са различни и по-строги — става въпрос за ограничен списък на стоки, правото на освобождаване зависи от количествен праг и фактурата не може да се издаде без начисляване на ДДС — в сравнение с уреждащите доставката на стоки за износ, което има за логична последица невъзможността издателят на фактурите да приложи едностранно освобождаването на доставка на стоки за износ по отношение на купувачи, които се самоопределят като чуждестранни пътници, попадащи като такива в по-строг режим на освобождаване от ДДС, тъй като е могъл да очаква, че тези купувачи ще изведат като чуждестранни пътници стоките от страната. Следователно издателят на фактурите е постъпил правилно, когато е включил ДДС при фактурирането. Ако чуждестранните купувачи бяха променили първоначалното си намерение и в крайна сметка бяха извели от страната стоките в рамките на единната митническа процедура, щеше да може да се разгледа възможността за коригиране на фактурата. В случая обаче чуждестранните купувачи не са променили първоначалното си намерение, като по настоящото дело е безспорно, че са превозвали като чуждестранни пътници продуктите до Сърбия. Следователно фактурите са били правилни към момента на издаването им и не е настъпила промяна

впоследствие, която да налага коригирането им, поради което данъчният орган също не е трябвало след това да преквалифицира съдържанието им.

- 19 В настоящия случай страните не спорят, че чуждестранните клиенти на издателя на фактурите са извели стоки в търговски количества през границата между Унгария и Сърбия с цел препродажба, но като чуждестранни пътници. Не е спорно и обстоятелството, че тези клиенти са внимавали стойността на фактурираните стоки във всеки отделен случай да не надвишава определена стойност, избягвайки по този начин митническия контрол. Издателят на фактурите е знаел за измамните действия на клиентите си и е бил наясно, че не са изпълнени условията за освобождаване в полза на чуждестранни пътници, поради което не е трябвало да попълва формуляра на заявлението за възстановяване на данъка, позволяващ прилагането на това освобождаване. Настоящият съдебен състав счита, че е без значение коя точно сръбска правна уредба купувачите са искали да заобиколят и какви предимства са получили чрез въвеждането на стоките на територията на Сърбия като чуждестранни пътници. За целите на упражняването на контрол върху решението на данъчния орган е важно, че издателят на фактурите е знаел за намерението на клиентите си да препродават стоките, поради което не е трябвало да им осигурява освобождаването в полза на чуждестранни пътници. Като съдейства на чуждестранните си клиенти за заобикалянето на унгарското данъчно законодателство и като им възстановява ДДС и го включва в декларациите си за процесната данъчна година като подлежаща на приспадане част от дължимия данък, въпреки че е знаел за намерението на тези клиенти да препродават стоките, т.е. че не са изпълнени съществените условия за освобождаване в полза на чуждестранни пътници, жалбоподателят е получил значително конкурентно предимство спрямо конкурентите си, които спазват закона.
- 20 Вследствие на умишленото поведение на издателя на фактурите и на купувачите, което свидетелства за съгласувана воля, стоките не са показвани на сръбското митническо учреждение, не са подлагани на задълбочен митнически контрол, възможността за проследяването им е изгубена, не е било възможно да се изчисли размерът на митните сборове, нито на другите разходи за митническо оформяне, които не са определени по настоящото дело, като освен това е дадена възможност на купувачите да препродадат при заобикаляне на данъчното законодателство на Сърбия въведените в тази страна от тях стоки като частни лица. От гледна точка на фактите по делото е без значение дали сръбските купувачи действително са се възползвали впоследствие от тази възможност, тъй като данъкът и останалите последици в Сърбия излизат извън рамката за анализ на настоящия спор, в който не следва да се разглеждат и конкретните разходи, които са спестени поради избягването на митническата процедура. От значение е единствено обстоятелството, че с поведението си издателят на фактурите е съдействал умишлено за измамната дейност на сръбските купувачи и че съзнателно е нарушил разпоредбите на Закона за ДДС относно доставката на стоки, като е

издал фактурите и е попълнил формулярите в съответствие с режима за чуждестранни пътници, както и като е намалил неоснователно данъчната си основа с възстановения на чуждестранните пътници данък.

- 21 В случай че при невъзможност за възстановяване на данъка поради освобождаване в полза на чуждестранни пътници данъчният орган трябва да предостави данъчно освобождаване на друго правно основание, недобросъвестността на издателя на фактурите по същество не би имала правни последици, особено като се вземе предвид това, че ако няма неоснователно искане за възстановяване, няма да са налице и условията за налагане на имуществена санкция за данъчно нарушение. Поради полученото от издателя на фактурите необосновано конкурентно предимство това положение, от една страна, не е в съответствие с принципа на данъчен неутралитет и, от друга страна, е в противоречие със задължението на държавите членки да предприемат действия срещу неплащането или избягването на данъците.
- 22 Съдът вече е разглеждал принципа на данъчен неутралитет във връзка с правото на освобождаване от данъчно облагане и е постановил, че законодателят на Съюза е предвидил този принцип като отражение в областта на ДДС на общия принцип на равно третиране. Мерките, които държавите членки могат да приемат, за да осигурят правилното събиране на ДДС и за да предотвратят измамите, не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС. Предоставянето на възможност на данъчнозадължени лица да избират режим на освобождаване след определения срок би им предоставило необосновано конкурентно предимство в ущърб на операторите, които надлежно са изпълнили процесуалните задължения, предвидени в разглежданата в главното производство национална правна уредба. Това е така, защото тези данъчнозадължени лица биха били в състояние да избират *a posteriori*, и следователно въз основа на конкретните резултати от своята дейност, данъчния режим, който изглежда най-благоприятен за тях (решение от 17 май 2018 г., *Vámos*, C-566/16).
- 23 Според настоящия съдебен състав съображенията от решение *Vámos* са приложими и по отношение на настоящото дело. Всъщност в нарушение на правната уредба за ДДС издателят на фактурите е намалил данъчната си основа, без да има право на това; впоследствие, когато данъчният орган е установил неточността, издателят на фактурите се е позовал *a posteriori* на друго освобождаване, а именно на освобождаването при износ. Ако данъчният орган беше разрешил прилагането *a posteriori* на данъчното освобождаване при износ, издателят на фактурите би получил необосновано конкурентно предимство спрямо конкурентите си, което би нарушило принципа на данъчен неутралитет.
- 24 Съгласно постоянната практика на Съда мерките, които държавите членки могат да приемат по силата на член 273 от Директивата за ДДС, за да

осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели и не трябва да поставят под въпрос неутралитета на ДДС (решение Nidera Handelscompagnie, C-385/09).

- 25 Следователно изпълнението на формалните изисквания може да доведе само до изгубване на правото на приспадане, когато е невъзможно да се провери изпълнението на материалноправните изисквания. Настоящият съдебен състав счита, че точно такъв е конкретния случай, при който издателят на фактурите и купувачите не само са пропуснали да изпълнят формалните изисквания, но и в нарушение на правната уредба относно формалностите съзнателно са прикрили действителната си стопанска дейност от данъчните и митническите органи.
- 26 Според настоящия съдебен състав принципът на данъчен неутралитет ще бъде спазен само когато при намаляване на данъчната основа поради възстановяването на данъка на чуждестранните пътници данъчният орган не преквалифицира сделките като доставки на стоки за износ, която практика е единствената, отговаряща и на изискването за пропорционалност.
- 27 Като се основава на разликите по отношение на понятието „износ“ в данъчното право и в митническото право, жалбоподателят критикува данъчния орган, че търси от него отговорност като износител за това, че стоките евентуално са напуснали страната. От преписката по делото обаче не е видно жалбоподателят или друго лице да са искали в качеството на износители митническо оформяне във връзка с въпросните стоки, а според декларациите на законния представител на жалбоподателя дори не се е стигнало до поставянето на въпроса за разглеждането на сделките като износ.
- 28 Противно на твърденията на жалбоподателя, за данъчната квалификация на фактите не е достатъчно да се удостовери, че стоките са напуснали страната, тъй като, както беше посочено по-горе, освобождаването в полза на чуждестранни пътници е специално спрямо освобождаването на доставки на стоки за износ и се отнася до определен кръг от лица, поради което е необходимо да се уточни в какво качество купувачът има право на възстановяване. Ето защо не е правилно твърдението на жалбоподателя, че извършената от митническия орган заверка на формуляра на заявлението за възстановяване на данъка, с която се удостоверява, че стоките са напуснали страната като част от пътнически багаж, служи и като основание за данъчното освобождаване на доставката на стоки за износ.
- 29 С оглед на гореизложените съображения настоящият съдебен състав се пита дали ако се установи, че данъчното освобождаване в полза на чуждестранни пътници е незаконосъобразно, трябва успоредно с това да се провери дали са налице условията за доставка на стоки за износ винаги когато стоките са напуснали страната като пътнически багаж.

- 30 Същевременно настоящият съдебен състав счита, че в случая е от решаващо значение обстоятелството, че жалбоподателят очевидно е бил недобросъвестен при изпълнението на данъчните си задължения, което предвид принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност на правото на Съюза обосновава не само отказа да се признае право на намаляване на данъчната основа, но и изключването на възможността за преквалифициране като доставка на стоки за износ, и то дори ако данъчният орган е трябвало в допълнение да провери дали са налице условията за доставка на стоки за износ.
- 31 Настоящият съдебен състав счита, че е необходимо да се отправи преюдициално запитване във връзка с изложените по-горе въпроси и му е известно, че понастоящем пред унгарските съдилища има други висящи съдебни производства със сходен предмет.