

Дело C-427/23**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

11 юли 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Szegedi Törvényszék (Унгария)

Дата на акта за преюдициално запитване:

3 юли 2023 г.

Жалбоподател:

Natár Diszkont Kft.

Отвeтник:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария)

Предмет на главното производство

Жалба по съдебен ред, подадена срещу решение на Nemzeti Adó—és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) потвърждава решението на първоинстанционния данъчен орган, в което този орган определя дейността, отнасяща се до възстановяването на ДДС по извършени от жалбоподателя доставки на стоки, като отделна сделка и следователно облагаема с данък върху добавената стойност (ДДС).

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Запитващата юрисдикция иска да се установи на основание член 267 ДФЕС дали е в съответствие с правото на Съюза, по-специално с Директива 2006/112/ЕО: а) практика на държава членка, съгласно която дейността, отнасяща се до възстановяването на ДДС на чуждестранни пътници, се

счита за отделна доставка на услуги, за която следва да се начислява ДДС по общите правила; б) практика на държава членка, въз основа на която комисионата за обработване на възстановяването на ДДС не се счита за освободена от данък; в) практика на държава членка, съгласно която ДДС за комисионата за обработване следва да се плати и ретроактивно и г) практика на държава членка да счита за данъчна основа за ДДС стойността, посочена като освободена в издадените фактури за комисионата за обработване.

Преюдициални въпроси

- 1) В съответствие ли е с член 1, параграф 2, член 2, параграф 1, буква в), член 78 и член 146, параграф 1, буква д) 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 обработването на възстановяването на ДДС на чуждестранни пътници — което включва извършването на административните действия от издаването на стандартния формуляр на заявлението за възстановяване на ДДС до възстановяването на този данък — се счита за доставка на услуги, която е отделна и различна от освободената доставка на стоки и за която ДДС следва да се начислява и плаща по общите правила, когато комисионата за обработване в размер на процент от подлежащия на възстановяване ДДС се получава и фактурира не при доставката и фактурирането на стоките, а едновременно с възстановяването на ДДС и след плащането от купувача на насрещната престация за стоките и изнасянето им в държава извън ЕС?
- 2) Ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен, в съответствие ли е с член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС практиката на държава членка, съгласно която комисионата, събирана за обработване на възстановяването на ДДС по доставка на стоки на чуждестранни пътници, не се счита за освободена от данък като „сделк[а][...], засягащ[а] [...] плащания [...] [или] дългове“?
- 3) Ако отговорът на първия и втория въпрос е утвърдителен, в съответствие ли е с принципа на защита на оправданите правни очаквания, като един от основните принципи на общата система на ДДС, практиката на държава членка, съгласно която издателят на фактурите за комисионата за обработване трябва да плати ДДС и ретроактивно, въпреки че през годините преди ревизията данъчният орган го е проверявал многократно и в хода на тези проверки е проверил, но не е възразил срещу практиката му да счита комисионата за обработване за освободена от ДДС и не го е уведомил, че е изменена действащата до 31 декември 2007 г. правна уредба на държавата членка, в която сред освободените от данък услуги изрично е било

посочено „възстановяването на данъка на чуждестранни лица, извършено от търговеца по силата на специална правна уредба“?

- 4) Ако отговорът на първите три въпроса е утвърдителен, в съответствие ли е с членове 73 и 78 от Директивата за ДДС практиката на данъчен орган на държава членка да счита насрещната престация, посочена като освободена в издадените фактури за комисионата за обработване, за данъчна основа за ДДС, върху която съгласно решение на данъчния орган издателят на фактурите следва да плати ДДС по общите правила, въпреки че платената от чуждестранните пътници насрещна престация не включва такава сума?

Разпоредби от правото на Съюза, на които се прави позоваване

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност: член 1, параграф 2, член 2, параграф 1, член 24, параграф 1, членове 73 и 78, член 135, параграф 1 и член 146, параграф 1

Практика на Съда, на която се прави позоваване

Решения от 6 октомври 2005 г., MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591), от 14 септември 2006 г., Elmeka (C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563), от 2 декември 2010 г., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722), от 15 май 2014 г., Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), от 10 ноември 2016 г., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), и от 8 ноември 2018 г., Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887)

Разпоредби от националното право, на които се прави позоваване

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. törvény (Закон CXXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“)

Съгласно член 70, параграф 1 от този закон по отношение на доставката на стоки или услуги данъчната основа включва:

„[...]“

- b) съпътстващите разходи, начислени от доставчика на стоките или услугите на клиента, и по-специално разходите за комисиона или друг вид посредничество [...]“.

Съгласно член 86, параграф 1 от Закона за ДДС от данък се освобождават:

„[...]

- d) доставката на услуги, засягащи плащания, преводи, чекове и други парични дългове и финансови инструменти, включително договарянето им, с изключение на събирането на дългове;
- e) доставката на услуги, засягащи унгарско и чуждестранно законно платежно средство, включително договарянето им [...].“

Съгласно член 98, параграф 1 от Закона за ДДС „освобождават се от данък доставките на стоки, изпратени по пощата или превозени от страната към страна извън Общността, при условие че изпращането или превозът:

- a) се извършва от самия доставчик или от трето лице, което действа за негова сметка;
- b) се извършва от самия купувач или от трето лице, което действа за негова сметка, и са изпълнени допълнителните условия, предвидени в параграфи 3 и 4 или в членове 99 и 100“.

Съгласно член 99, параграф 1 от Закона за ДДС „когато купувачът е чуждестранен пътник и доставените стоки [...] са част от личния или пътническия му багаж, за прилагането на освобождаването, предвидено в член 98, параграф 1, е необходимо:

[...]

- b) чуждестранният пътник да удостовери това си качество с валидни пътнически или други официални документи [...], които служат за идентифициране на лицето [...];
- c) обстоятелството, че стоките са напуснали територията на Общността, да бъде удостоверено от митническото учреждение на напускане чрез заверяване и подпечатване на формуляра, предоставен за тази цел [...], като едновременно бъдат представени стоките и оригинала на фактурата, потвърждаваща извършването на доставката им.

(2) За да се ползва от освобождаването, продавачът на стоките трябва, освен да издаде фактура, да попълни и формуляр на заявлението за възстановяване на данъка по искане на чуждестранния пътник.

[...]

(4) За освобождаването от данък се изисква:

[...]

b) продавачът да възстанови начисления данък на чуждестранния пътник в съответствие с параграфи 5—8, ако данъкът е начислен при доставката на стоките.

(5) Самият чуждестранен пътник или упълномощеният от него представител, който действа от негово име и за негова сметка, може да поиска от продавача на стоките да му възстанови данъка.

[...]

(8) Продавачът на стоките е длъжен да гарантира и че фактурата, удостоверяваща извършването на доставката на стоките, няма да е основание за ново заявление за възстановяване на данъка. За тази цел, преди да върне [на пътника] оригинала на фактурата, той трябва да впише в нея „изплатен ДДС“ и да направи копия от фактурата, съдържаща този текст, които е длъжен да съхранява в счетоводството си“.

Съгласно член 102, параграф 1 от Закона за ДДС „от данъка се освобождават доставките на услуги, с изключение на освободените доставки на основание член 85, параграф 1 и член 86, параграф 1, когато са пряко свързани със стоки

[...]

b) които, след поставянето им под режим на износ, напускат територията на Общността и това напускане е удостоверено от органа по смисъла на член 98, параграф 2, буква а)“.

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 През 2020 г. жалбоподателят продава в търговския си обект, разположен в близост до границата между Унгария и Сърбия, различни стоки с висока обща стойност на местни за Сърбия чуждестранни пътници и възстановява ДДС за продажбите в размер на 298 328 000 унгарски форинта (HUF). За извършването на възстановяването на ДДС той получава от чуждестранните пътници, извършили покупките, комисиона за обработване в размер на 15 % от възстановения ДДС. В своите справки-декларации за ДДС жалбоподателят включва оборота от комисионата за обработване като освободена доставка поради обстоятелството, че е доставка в обществен интерес или друг вид специфична доставка.
- 2 Съгласно подпечатаните формуляри на заявлението за възстановяване на данъка чуждестранните пътници извеждат закупените стоки от територията на Унгария на датата на продажбата. Във фактурите е вписано „изплатен ДДС“. След износа жалбоподателят възстановява на чуждестранните пътници пълния размер на начисления ДДС, посочен във фактурите. На датата на възстановяването на ДДС жалбоподателят издава платими в брой

фактури за комисионата за обработване в размер на 15 %, чието плащане е удостоверено с касови бележки. В платимите в брой фактури като наименование на сделката е посочено „комисиона за обработване“.

- 3 В хода на извършена ревизия за 2020 г. във връзка по-специално с ДДС първоинстанционният данъчен орган неколккратно иска обяснения до жалбоподателя относно действителното съдържание на издадените фактури за комисионата за обработване. Във всичките си обяснения жалбоподателят посочва, че спорната доставка на услуги е освободена от данък, но няколко пъти променя становището си относно основанието за освобождаване.
- 4 От обясненията на жалбоподателя следва, че той класифицира неправилно услугата от статистическа гледна точка.
- 5 Преди ревизията жалбоподателят е отправил запитване до Nemzeti Adó-és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Главна служба за административно обслужване на гражданите и информация към Централното управление на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) дали комисионата за обработване във връзка с възстановяването на ДДС е освободена, ако не се получава при покупката. В отговора си тази главна служба посочва, че комисионата за обработване е разход, съпътстващ доставката на стоки, който следва да се фактурира на чуждестранния пътник, извършващ покупката, като освободен от данък разход, при условие че са изпълнени условията за данъчно освобождаване на основната сделка.
- 6 Жалбоподателят оспорва определянето на дължимия ДДС въз основа на фактурираната сума като нетна сума и посочва, че получените приходи като комисиона за обработване също включват ДДС.
- 7 В решението си от 22 юли 2022 г. първоинстанционният данъчен орган констатира разлика в данъчните задължения в тежест на жалбоподателя, съставляваща невнесен данък в размер на 12 040 000 HUF. Съгласно това решение посочената дейност на жалбоподателя е чисто административна, а не счетоводна услуга, и той не е доказал, че услугата за обработване е освободена от ДДС. Първоинстанционният данъчен орган подчертава, че самият жалбоподател третира услугата за обработване като отделна доставка на услуги и не я включва в данъчната основа на доставката на стоки и освен това не посочва датата на извършване на доставката на стоките като дата на извършване на посочената услуга.
- 8 Жалбоподателят подава жалба по административен ред срещу посоченото решение до ответния орган в настоящото производство, който с решение от 27 октомври 2022 г. потвърждава решението на първоинстанционния данъчен орган. Според ответника предварително поисканата от жалбоподателя информация се отнася до отправен от последния изключително широко формулиран въпрос, в който не е упоменал

съществен факт, че в неговия случай доставката на стоките и доставката на услугата са напълно отделни една от друга и не са извършвани едновременно, предоставената услуга не била предпоставка, за да може да се иска възстановяване на ДДС, и чуждестранните пътниците дори не са искали тази услуга.

- 9 Жалбоподателят подава жалба по съдебен ред срещу посоченото решение до запитващата юрисдикция.

Основни твърдения на страните в главното производство

- 10 **Жалбоподателят** твърди, че спорната в настоящото производство комисиона за обработване е освободена от ДДС на основание член 102, параграф 1, буква b) от Закона за ДДС като доставка на услуги, пряко свързана със стоки, чието напускане на територията на Общността е удостоверено от данъчния орган. Комисионата за обработване представлява разход, пряко съпътстващ освободената от ДДС доставка на стоки, и следователно е освободена от ДДС.
- 11 Жалбоподателят посочва, че като продавач продава стоките на чуждестранни пътници (купувачи), купувачите плащат насрещната престация за тези стоки и той се задължава да им възстанови съответния ДДС по платената за тези стоки насрещна престация, ако чуждестранните пътници докажат чрез представяне на формуляра на заявлението за възстановяване на данъка, че стоките са напуснали територията на Общността, при условие че му платят комисиона за обработване в размер на 15 % от възстановения ДДС, така че клаузата относно комисионата за обработване е неотменна част от договора за покупко-продажба.
- 12 Според жалбоподателя при определянето на крайната покупна цена всъщност се взема предвид възстановяването на ДДС, а с това възстановяване се изпълняват изцяло условията на договорите за покупко-продажба, за които се отнася настоящият спор. Изискването за едновременност не е предвидено в текста на Закона за ДДС.
- 13 Жалбоподателят се позовава на решение по дело C-432/15, *Vaštová*, което е в подкрепа на становището, че в настоящия случай доставката на стоките е основната доставка, а услугата за обработване, която се предоставя в контекста на възстановяването на ДДС, се счита за съпътстващ я разход.
- 14 Според жалбоподателя е нарушен принципът на защита на оправданите правни очаквания, посочван многократно в практиката на Съда, тъй като през годините преди ревизията данъчният орган е извършил четири проверки на облагането му с ДДС и е констатирал, че комисионата за обработване е третирана като освободен от ДДС приход и е фактурирана като такъв. В случай че не е приложимо нито едно от посочените от жалбоподателя основания за освобождаване, по силата на принципа на

защита на оправданите правни очаквания ответният орган не може да иска и жалбоподателят да плати ретроактивно неначисления преди това ДДС.

- 15 Жалбоподателят предлага да се отправи преюдициално запитване, за да се отговори на четири въпроса.
- 16 Според **ответния орган** само жалбоподателят счита правното задължение на търговеца, извършващ продажби на чуждестранни пътници, да възстанови ДДС за стоките, напускащи страната през митническата граница, в случай че са изпълнени законовите изисквания, за доставка на услуги, и тъй като освен това доставките на стоките са извършени без това уточнение, според този орган в никакъв случай не става въпрос за „доставка на услуги, отнасяща се“ до тези доставки. Според него в настоящия случай няма материалноправна норма, която предвижда, че въпросната доставка на услуги е освободена от данък.
- 17 В хода на административното производство жалбоподателят не е посочил, че е сключил каквито и да било договори за покупко-продажба с чуждестранни пътници като клиенти. Доставката на услуги се основава на едностранно решение на жалбоподателя, без клиентите да са я поискали, и жалбоподателят всъщност я предоставя като предпоставка за възстановяването на данъка.
- 18 Фактът, че действително платената сума като насрещна престация за стоките впоследствие се изменя поради възстановяването на ДДС, не променя обстоятелството, че купувачите са платили насрещната престация при покупката. Доставката на стоки е осъществена с факта, че клиентите са платили насрещната престация, придобили са владение върху стоките и са ги изнесли в държава извън ЕС, като по този начин сделката е завършена.
- 19 Ответният орган не счита, че преюдициалното запитване е обосновано.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 20 В настоящия случай запитващата юрисдикция трябва да се произнесе по изисквания тълкуване на правото на Съюза въпрос дали възстановяването на ДДС, което се извършва срещу заплащане на комисиона за обработване, е услуга, съпътстваща освободената от данък доставка на стоки на чуждестранни пътници, поради което следва да се счита за освободена доставка на услуги или тя следва да се счита за отделна и следователно облагаема доставка на услуги.
- 21 Що се отнася до първия преюдициален въпрос, запитващата юрисдикция счита, че спорното обработване е доставка на услуги, съпътстваща освободената доставка на стоки, и като се има предвид, че доставката на стоки на чуждестранен пътник представлява износ на стоки, същевременно става въпрос за доставка на услуги, пряко свързана с посочения износ на

стоки, поради което е освободена от ДДС на основание член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС.

- 22 Що се отнася до съображенията, свързани с доказването на освобождаването, запитващата юрисдикция счита, че Съдът вече се е произнесъл в това отношение в смисъл, че естеството на дейността определя обективно наличието на освобождаване при износ, което се прилага и към доставка на услуги, пряко свързана с износа на стоки.
- 23 Що се отнася до втория преюдициален въпрос, запитващата юрисдикция посочва, че ако данъчният орган правилно е преценил, че разглежданата доставка на услуги представлява отделна доставка на услуги, следва да се установи дали тази доставка на услуги е освободена от данък на някакво основание.
- 24 В член 86, параграф 1, буква д) от Закона за ДДС, който представлява унгарската правна уредба за транспониране на член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, са изброени финансовите услуги, които са освободени от ДДС, и въпросът има за цел да се установи дали предоставяната от жалбоподателя услуга, свързана с паричната претенция за възстановяването на ДДС на неговите клиенти, чуждестранни пътници, може да е освободена от данък на това основание. Тълкуването на разпоредбата от Директивата за ДДС е от компетентността на Съда.
- 25 Жалбоподателят се позовава на решение *Elmeke*, постановено по съединени дела C-181/04—C-183/04, във връзка с принципа на защита на оправданите правни очаквания. От това решение следва, че запитващата юрисдикция трябва да установи дали въз основа на констатациите от предходните данъчни проверки жалбоподателят е могъл разумно да счита, че разглежданата доставка на услуги е освободена от данък.
- 26 С оглед на направената констатация в хода на данъчните проверки, която ясно следва от актовете и е останала непроменена с течение на годините, и съгласно която жалбоподателят законосъобразно е издал фактури без ДДС за услугата за обработване, запитващата юрисдикция изпитва съмнения дали е в съответствие с принципа на правото на Съюза на защита на оправданите правни очаквания обстоятелството, че жалбоподателят трябва да плати ДДС и ретроактивно за същата тази сделка, без данъчният орган да го е уведомил предварително, че предходната му констатация е променена.
- 27 Що се отнася до метода за изчисляване на дължимия ДДС, запитващата юрисдикция се позовава на решенията, постановени по дела *MyTravel* (C-291/03) и *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13). Съгласно тази съдебна практика налагането на задължение на жалбоподателя да плати ДДС в размер, какъвто не е получил от крайните потребители, противоречи на основните принципи на системата на ДДС.

- 28 Като се има предвид, че жалбоподателят очевидно не може впоследствие да начисли на клиентите, чуждестранни пътници, ДДС, който данъчният орган му е разпоредил да плати за комисионата за обработване, запитващата юрисдикция поставя под въпрос, с оглед на посочената по-горе практика на Съда, и подхода на данъчния орган да счита комисионата за обработване за нетна сума вместо за брутна, която включва и ДДС.
- 29 Ето защо според запитващата юрисдикция вследствие на решението на данъчния орган жалбоподателят трябва да плати ДДС, който не може да получи, което противоречи на основния принцип, че ДДС се плаща от крайния потребител.