Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

1 август 2025 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 1, параграф 2, член 2, параграф 1, буква в) и член 78 — Освобождавания при износ — Член 146, параграф 1, буква б) — Освободена доставка на стоки — Услуга по обработка на възстановяването на ДДС на купувачи, които не са местни за Европейския съюз лица — Единна доставка — Отделни и независими доставки — Естество на дадена доставка като основна или съпътстваща — Освобождавания по член 135, параграф 1, буква г) и член 146, параграф 1, буква д) — Защита на оправданите правни очаквания — Данъчна основа“

По дело C-427/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Szegedi Törvényszék (Окръжен съд Сегед, Унгария) с акт от 3 юли 2023 г., постъпил в Съда на 11 юли 2023 г., в рамките на производство по дело

Határ Diszkont Diszkont Kft.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: I. Jarukaitis, председател на състава, N. Jääskinen (докладчик), Ал. Арабаджиев, M. Condinanzi и R. Frendo, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: I. Illéssy, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 17 октомври 2024 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за унгарското правителство, от D. Csoknyai, Z. Fehér и K. Szíjjártó, в качеството на представители,

* Език на производството: унгарски.

– за Европейската комисия, от V. Bottka, J. Jokubauskaitė и A. Sipos, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 19 декември 2024 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 1, параграф 2, член 2, параграф 1, буква в), членове 73 и 78, член 135, параграф 1, буква г) 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 (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на принципа на защита на оправданите правни очаквания.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Határ Diszkont Diszkont Kft. (наричано по-нататък „Határ Diszkont“) и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) (наричана по-нататък „Дирекция „Жалби“) по повод отказа на последната да освободи от данък върху добавената стойност (ДДС) разходите за обработка на възстановяването на ДДС на купувачи, които не са местни за Европейския съюз лица.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС предвижда:

„За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността“.

4 Съгласно член 2, параграф 1 от тази директива:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

5 В член 73 от посочената директива се предвижда следното:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

6 Съгласно член 78 от същата директива:

„Данъчната основа включва следните елементи:

а) данъци, мита, налози и такси с изключение на самия данък върху добавената стойност;

б) съпътстващите разходи, начислени от доставчика на клиента, като разходи за комисиона, опаковка, транспорт и застраховане.

За целите на буква б) от първи параграф, държавите членки могат да считат разходите, обхванати по отделно споразумение, за съпътстващи разходи“.

7 Член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

г) сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти, но с изключение на събирането на дългове;

[…]“.

8 Според член 146, параграф 1 от тази директива:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

б) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън [Европейската общност] от или за сметка на клиент, който не е установен на съответната им територия, с изключение на стоките, превозени от самия купувач, за оборудване, зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове за развлечение и частни самолети или всякакви други превозни средства за лични нужди;

[…]

д) доставката на услуги, включително сделки за транспорт и спомагателни сделки, но изключващи доставката на услуги, освободени в съответствие с членове 132 и 135, когато същите са пряко свързани с износа или вноса на стоки, обхванати от член 61 и член 157, параграф 1, буква а)“.

9 Член 147 от посочената директива има следния текст:

„1. Когато доставката на стоки, посочена в член 146, параграф 1, буква б), се отнася за стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниците, освобождаването се прилага само ако са изпълнени следните условия:

а) пътникът не е установен в Общността;

б) стоките се превозват извън Общността преди края на третия месец, следващ този, през който се извършва доставката;

в) общата стойност на доставката с ДДС надвишава 175 [евро] или равностойността им в национална валута, определяна годишно чрез прилагането на обменния курс на първия работен ден от м. октомври, в сила от 1 януари на следващата година.

Въпреки това, държавите членки могат да освободят доставка с обща стойност под сумата, посочена в първа алинея, буква в).

2. За целите на параграф 1 „пътник, ко[й]то не е установен в Общността“ означава пътник, чийто постоянен адрес или обичайно местоживеене не се намират в Общността. […]

Доказателството за износ се предоставя чрез фактурата или друг документ вместо нея, потвърден от митническата служба на излизане от Общността.

Всяка държава членка изпраща на [Европейската комисия] спесимен на печатите, които използва за потвърждението, посочено във втора алинея. Комисията предава тази информация на данъчните органи на другите държави членки“.

Унгарското право

Законът за ДДС

10 Член 70, параграф 1 от Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон № CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност) (Magyar Közlöny 2007/155), в редакцията му, приложима към фактите по главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), предвижда:

„По отношение на доставката на стоки и услуги данъчната основа включва:

[…]

б) съпътстващите разходи, които доставчикът на стоката или услугата е прехвърлил върху клиента, и по-специално: разходи за комисиона или друг вид посредничество, опаковане, транспорт и застраховка;

[…]“.

11 Съгласно член 86, параграф 1 от този закон от данък се освобождават:

„[…]

г) доставките на услуги, свързани с текущи, депозитни и клиентски сметки, плащания, преводи, чекове, други парични вземания и финансови инструменти, включително договаряне, с изключение на самото събиране на (неплатени) вземания;

д) доставките на услуги, свързани с унгарски и чуждестранни законни платежни средства, включително договаряне, с изключение на монети и банкноти с колекционерска стойност, а именно монети от злато, сребро или други метали, както и банкноти, които обикновено не се използват като законно платежно средство, или монети с нумизматична стойност;

[…]“.

12 Член 98, параграф 1 от този закон предвижда:

„Освобождават се от данък доставките на стоки, изпратени по пощата или превозени от страната към страна извън Общността, при условие че изпращането или превозът:

а) се извършва от самия доставчик или от трето лице, което действа за негова сметка;

б) 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 от настоящия член или в членове 99 и 100 от този закон“.

13 Член 99 от същия закон предвижда:

„1. 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:

а) насрещната престация за доставката на стоки с включен данък да надвишава 175 евро;

б) чуждестранният пътник да удостовери това си качество с пътнически или други документи, които се издават от признатите за компетентни в Унгария органи и служат за идентифициране на лицето (наричани по-нататък заедно „пътническите документи);

в) 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 от държавната данъчна администрация, или друг формуляр, одобрен от националната данъчна администрация, съдържащ предвидените в параграф 10 данни (наричани по-нататък заедно „формулярът на заявлението за възстановяване на данъка“), като едновременно бъдат представени стоките и оригиналът 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. Данните за идентифициране на чуждестранния пътник, посочени във фактурата и във формуляра на заявлението за възстановяване на данъка, не трябва да се различават от посочените в пътническите документи. Чуждестранният пътник е длъжен да представи пътническите документи на продавача на стоките. Формулярът на заявлението за възстановяване на данъка може да съдържа само данните, отнасящи се до доставката на стоки от една-единствена фактура, така че те не могат да се различават от тези във фактурата. Формулярът на заявлението за възстановяване на данъка се попълва в три екземпляра от продавача на стоките, който предава първите два екземпляра на пътника, а третия съхранява в своето счетоводство.

3. Когато удостоверява, че стоките по параграф 1, буква c) напускат страната, митническото учреждение прибира от пътника втория заверен и подпечатан екземпляр от формуляра на заявлението за възстановяване на данъка.

4. За освобождаването от данък се изисква:

a) продавачът на стоките да разполага с първия заверен и подпечатан съгласно параграф 1, буква c) екземпляр от формуляра на заявлението за възстановяване на данъка и

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. Ако чуждестранният пътник:

a) действа лично, той е длъжен да представи пътническите си документи;

b) не действа лично, лицето, което действа от негово име и за негова сметка, трябва да приложи писмено пълномощно за тази цел.

6. За целите на възстановяването на данъка чуждестранният пътник или упълномощеният от него представител:

a) предава на продавача на стоките първия заверен и подпечатан съгласно параграф 1, буква c) екземпляр от формуляра на заявлението за възстановяване на данъка и

b) представя на продавача на стоките оригинала на фактурата, удостоверяваща доставката на стоките.

7. Възстановеният данък се дължи на чуждестранния пътник в [унгарски] форинти и се изплаща в брой. Доставчикът на стоки и чуждестранният пътник обаче могат да се споразумеят за различна валута и начин на плащане.

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 копие от фактурата, съдържаща този текст, което е длъжен да съхранява в счетоводството си.

[…]“.

14 Съгласно член 102, параграф 1 от Закона за ДДС от облагане се освобождават и доставките на услуги, които са пряко свързани със стоки:

„[…]

b) които напускат територията на Общността под режим износ и за които е издадено удостоверение за напускане на територията на Общността, издадено от органа, посочен в член 98, параграф 2, буква а);

[…]“.

Закон LXXIV за данъка върху добавената стойност от 1992 г.

15 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Закон LXXIV за данъка върху добавената стойност) от 1992 г. (Magyar Közlöny 1992/128), в сила до 31 декември 2007 г., е включвал в списъка на доставките на стоки и услуги, освободени на основание член 30, параграф 1 от този закон във връзка с приложение 2 към него, „възстановяването на данъка на чуждестранни пътници, извършено от търговеца по силата на специална правна уредба“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

16 През 2020 г. Határ Diszkont продава различни стоки на купувачи, които не са местни за Съюза лица, в магазина си в Томпа (Унгария) в близост до сръбско-унгарската граница.

17 От преписката, с която разполага Съдът, е видно, че тези купувачи изнасят същия ден закупените в Унгария стоки и че във фактурите за плащане в брой във връзка с тези покупки е направено вписване „изплатен ДДС“. След износа Határ Diszkont възстановява на посочените купувачи пълния размер на ДДС, посочен във фактурата, и издава съответната разписка за възстановените суми, която съдържа подписите на издателя и на получателя.

18 За обработка на възстановяването на ДДС Határ Diszkont фактурира на тези купувачи, чуждестранни за Съюза лица, разходи в размер на 15 % от възстановения ДДС. Така в деня на възстановяване на ДДС Határ Diszkont издава фактури за разходите за тази обработка, чието плащане в брой се удостоверява с касови бележки. В своите декларации за ДДС Határ Diszkont посочва приходите от плащането на тези разходи за обработка като възнаграждение за освободени доставки.

19 От преписката, с която разполага Съдът, е видно също, че информацията относно разходите за обработка на възстановяването на ДДС е била изложена в магазина на Határ Diszkont и че чуждестранните купувачи са били информирани устно както за наличието на тези разходи, така и за начина им на изчисляване.

20 При данъчна ревизия за 2020 г., извършена от Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Данъчна и митническа дирекция на област Бач-Кишкун към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) (наричана по-нататък

„първоинстанционният данъчен орган“), Határ Diszkont поддържа, че доставките по обработка на възстановяването на ДДС са освободени от данък, като същевременно многократно променя становището си относно основанието за това освобождаване.

21 В становището си във връзка с протокола за тази ревизия Határ Diszkont изтъква по-специално, че разходите за обработка на възстановяването на ДДС могат да се считат за насрещна престация за доставка на финансови услуги, освободена на основание член 86, параграф 1, букви d) и e) от Закона за ДДС. Освен това според Határ Diszkont освобождаването, предвидено за доставките на услуги, пряко свързани с износа на стока, предвидено в член 102, параграф 1, буква b) от Закона за ДДС, също може да се приложи към него в настоящия случай. Освен това Határ Diszkont заявява, че въпреки това в съответствие с информацията, която е получило от Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Отдел за връзки с данъкоплатците и за информация към Централното управление на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) (наричан по-нататък „Отдел за връзки с данъкоплатците“) в отговор на поставен от него в хода на посочената ревизия въпрос, разходите за обработка на възстановяването на ДДС трябва да се считат за съпътстващи разходи по смисъла на член 70, параграф 1, буква b) от Закона за ДДС по отношение на доставка на стоки, освободена от ДДС по силата на член 99 от този закон, и че като съпътстващи разходи те подлежат на същото третиране като основната сделка, що се отнася до режима на облагане с ДДС.

22 Първоинстанционният данъчен орган отхвърля всички основания за освобождаване, изтъкнати от Határ Diszkont, и с решението си от 22 юли 2022 г. установява, че дружеството дължи невнесен ДДС.

23 В посоченото решение този орган най-напред проверява дали услугата по обработка на възстановяването на ДДС може да се счита за съпътстваща доставката на стоки и услуги и стига до извода, че тя представлява самостоятелна доставка. Той поставя ударението по-специално върху факта, че доставката на стоките и доставката на тази услуга не съвпадат във времето, поради което не може да се приеме, че посочената услуга улеснява или допълва доставката на тези стоки. Този орган подчертава също, че услугата по обработка на възстановяването на ДДС не може да се счита за необходима за осъществяването на доставката на стоките, която приключва с напускането на тези стоки на територията на Съюза. Освен това според посочения орган предоставяната от Határ Diszkont услуга не улеснява нито използването, нито потреблението на посочените стоки, с чиято доставка следователно не е свързана. Освен това същият орган отбелязва, че самото Határ Diszkont е третирало услугата по обработка на възстановяването на ДДС като самостоятелна доставка, тъй като не е включило свързаните с тази услуга разходи в данъчната основа на доставката на стоките и е посочило във фактурите дата на изпълнение, различна от тази на доставката.

24 По-нататък, от една страна, що се отнася до освобождаването по член 86, параграф 1, букви d) и e) от Закона за ДДС, който съответства на член 135, параграф 1, букви г) и д) от Директивата за ДДС, първоинстанционният данъчен орган стига до извода, че услугата, предоставяна от Határ Diszkont на чуждестранните пътници, е задача от административно естество и не може да се счита за освободена финансова услуга по смисъла на тези разпоредби. От друга страна, що се отнася до освобождаването на доставките на услуги, свързани с износа на стоки — посочено в член 102, параграф 1, буква b) от Закона за ДДС, съответстващ на член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС —

първоинстанционният данъчен орган по същество потвърждава, че възстановяването на ДДС на чуждестранния пътник е нова сделка, която не е пряко свързана с доставката на стоки. Накрая, този данъчен орган потвърждава, че размерът на ДДС, свързан с разходите за обработка, трябва да се определи въз основа на сумата, фактурирана за тези разходи, разглеждана като нетна сума на данъка.

25 В жалбата си срещу решението на първоинстанционния данъчен орган Határ Diszkont твърди, че изводите на този орган противоречат на член 70, параграф 1, буква b), член 86, параграф 1, букви d) и e) и член 102, параграф 1, буква b) от Закона за ДДС. То изтъква също, че наличието на разлика в преценката на неговия случай от страна на първоинстанционния данъчен орган и на отдела за връзки с данъкоплатците нарушава принципа на правна сигурност.

26 С решение от 27 октомври 2022 г. Дирекция „Жалби“ потвърждава решението на първоинстанционния данъчен орган, като приема, че то е надлежно мотивирано. В решението си Дирекция „Жалби“ приема също, че информацията, предоставена на Határ Diszkont от отдела за връзки с данъкоплатците, се отнася до много общо формулиран въпрос, в който не се споменава същественото обстоятелство, че доставката на стоки и доставката на услуги, състояща се в обработка на възстановяването на ДДС, са напълно различни една от друга и не са едновременни, и че предоставяната от Határ Diszkont услуга не е необходимо условие за възстановяването на този данък.

27 Határ Diszkont подава жалба пред запитващата юрисдикция Szegedi Törvényszék (Окръжен съд Сегед, Унгария), като иска отмяна на решението на Дирекция „Жалби“, което да се отрази върху решението на първоинстанционния данъчен орган.

28 На първо място, за разлика от Дирекция „Жалби“, запитващата юрисдикция е на мнение, че обработката на възстановяването на ДДС трябва да се счита за доставка, съпътстваща освободена доставка, по смисъла на член 78, първа алинея, буква б) от Директивата за ДДС, както и че тя има характер на доставка на услуги, пряко свързана с износ на стоки, така че тя също е освободена от ДДС по силата на член 146, параграф 1, буква д) от тази директива.

29 В подкрепа на позицията си запитващата юрисдикция изтъква най-напред, че тъй като услугата по обработка на възстановяването на ДДС и фактурирането на свързаните с него разходи не могат да се извършват, без да са осъществени доставките на стоки на купувачите, които не са местни за Съюза лица, по силата на релевантните законови разпоредби тази услуга по обработка по необходимост съпътства всички доставки на стоки, извършени за този вид купувачи. При това положение, като се основава и на принципите, изведени от Съда в решение от 10 ноември 2016 г., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), запитващата юрисдикция счита, че би било изкуствено да се разделя обработката на възстановяването на ДДС от съответните доставки на стоки.

30 По-нататък, що се отнася до обстоятелството, че разходите за обработка на възстановяването на ДДС и доставката на стоките не се правят едновременно, запитващата юрисдикция припомня, че член 78, първа алинея, буква б) от Директивата за ДДС се отнася до съпътстващи разходи, които увеличават данъчната основа, въпреки че тези разходи не възникват непременно едновременно с доставката на съответните стоки. Съдът вече бил потвърдил в решение от 2 декември 2010 г., Everything Everywhere (C-

276/09, EU:C:2010:730), че „отделни разходи за обработка на плащането“, фактурирани отделно от услугите, за които се прави това плащане, могат да представляват съпътстващи разходи.

31 Накрая, по отношение на освобождаването, предвидено в член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, което се отнася до доставките на услуги, пряко свързани с износа на стоки, запитващата юрисдикция счита, че изискваната от тази разпоредба пряка връзка, както е тълкувана от Съда в решение от 8 ноември 2018 г., Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), е налице, когато доставката на услуги има спомагателен характер — по смисъла на член 78, първа алинея, буква б) от Директивата за ДДС — при износ.

32 На второ място, запитващата юрисдикция има съмнения относно съответствието с принципа на защита на оправданите правни очаквания на практиката на данъчната администрация, която в продължение на няколко години е считала, че фактурираните от Határ Diszkont услуги по обработка на възстановяването на ДДС са валидно освободени от ДДС, преди да поиска плащането на ДДС за тези услуги с обратно действие, без предварително да уведоми Határ Diszkont за промяната в позицията си. Тя иска по-специално да се установи дали такава практика е в съответствие с практиката на Съда, установена с решение от 14 септември 2006 г., Elmeka (C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Освен това запитващата юрисдикция счита, че Határ Diszkont е дало точно описание на фактическото положение на отдела за връзки с данъкоплатците, като изрично е посочило, че разходите за обработка на възстановяването на ДДС са дължими едновременно с възстановяването на ДДС, а не към момента на доставката на стоките, и че този орган е предоставил на Határ Diszkont необвързваща информация, която е в противоречие с изводите на първоинстанционния данъчен орган. Запитващата юрисдикция обаче подчертава, че макар сведенията, предоставени от отдела за връзки с данъкоплатците в хода на проверката, да не са могли да повлияят на поведението на Határ Diszkont, те доказват, че данъчната администрация е разделена по спорния въпрос.

34 На трето място, с оглед на факта, че Határ Diszkont очевидно няма възможност да прехвърли a posteriori върху купувачите, които не са местни за Съюза лица, дължимия на данъчната администрация ДДС, що се отнася до разходите за обработка на възстановяването на ДДС, запитващата юрисдикция има съмнения и относно решението на първоинстанционния данъчен орган да приеме тези разходи за нетен размер на данъка, а не за брутна сума, включваща ДДС. Запитващата юрисдикция се позовава на практиката на Съда (решения от 6 октомври 2005 г., MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, и от 15 май 2014 г., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), съгласно която данъчната основа на ДДС се състои от действително получената насрещна престация и от която пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице.

35 При тези условия Szegedi Törvényszék (Окръжен съд Сегед) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) В съответствие с член 1, параграф 2, член 2, параграф 1, буква в), член 78 и член 146, параграф 1, буква д) от [Директивата за ДДС] ли е практиката на държава членка, съгласно която обработката 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 самостоятелна и различна от освободената доставка на стоки и за която ДДС следва да се начислява и плаща по общите правила, когато разходите за обработка в размер на процент от подлежащия на възстановяване ДДС се начисляват и фактурират 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 трета държава[?]

2) Ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен, в съответствие с член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС ли е практиката на държава членка, съгласно която разходите, събирани за обработка 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 с принципа на защита на оправданите правни очаквания, като един от основните принципи на общата система на ДДС, ли е практиката на държава членка, съгласно която издателят на фактурата трябва да плати ретроактивно ДДС върху разходите за обработка, въпреки че през годините преди спорната ревизия данъчният орган го е проверявал многократно и в хода на тези проверки е проверил, но не е възразил срещу практиката му да счита разходите за обработка за освободени 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 пътници, извършено от търговеца по силата на специална правна уредба“[?]

4) Ако отговорът на първите три въпроса е утвърдителен, в съответствие с членове 73 и 78 от Директивата за ДДС ли е практиката на данъчната администрация на държава членка да счита насрещната престация, без данъци, посочена в издадените фактури за разходите за обработка, 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[?]“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

36 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 1, параграф 2, член 2, параграф 1, буква в) и член 78 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че дейност по обработка на възстановяването на ДДС, платен от купувачи, които не са местни за Съюза лица, при придобиването на стоки, които впоследствие тези лица са превозили извън Съюза, представлява доставка на услуги, която е отделна и независима от съответната освободена доставка на стоки и като такава трябва да се облага с ДДС. Ако случаят е такъв, посочената юрисдикция иска да се установи дали такава доставка на услуги трябва да се счита за освободена съгласно член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС.

37 В това отношение следва да се припомни, че за целите на ДДС в общия случай всяка сделка трябва да се счита за отделна и независима, както следва от член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС (решения от 25 февруари 1999 г., CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, т. 29, от 27 октомври 2005 г., Levob Verzekeringen и OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, т. 20, и от 18 април 2024 г., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, т. 35).

38 Съгласно постоянната съдебна практика обаче при определени обстоятелства няколко формално самостоятелни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин могат да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за единна сделка, когато не са независими (решения от 10 ноември 2016 г., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, т. 69, от 9 март 2023 г., Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, т. 40, и от 18 април 2024 г., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, т. 36 и цитираната съдебна практика).

39 Налице е единна доставка, когато два или повече елемента или действия, предоставени от данъчнозадълженото лице на клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено (решения от 10 ноември 2016 г., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, т. 70, от 9 март 2023 г., Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, т. 40, и от 18 април 2024 г., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, т. 35 и цитираната съдебна практика).

40 Такава единна доставка е налице и когато един или повече елементи трябва да се разглеждат като съставляващи основната доставка, а един или повече елементи, обратно, трябва да се разглеждат като една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. А една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка в частност когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика (решения от 10 ноември 2016 г., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, т. 71, и от 18 април 2024 г., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, т. 37 и цитираната съдебна практика).

41 Така Съдът е постановил, че сделката, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не трябва изкуствено да се раздробява, за да не се изкриви функционирането на системата на ДДС (решения от 17 януари 2013 г., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 31, и от 4 май 2023 г., Finanzamt X (Постоянно инсталирано оборудване и машини), C-516/21, EU:C:2023:372, т. 29 и цитираната съдебна практика).

42 В случая главното производство се отнася до услуга по обработка на възстановяването на ДДС, предоставяна от Határ Diszkont на купувачи, които не са местни за Съюза лица и са придобили стоки, чиято доставка отговаря на условията, за да се ползва от освобождаването от данък, предвидено за износа.

43 Съгласно информацията, с която разполага Съдът, тази услуга по обработка на възстановяването на ДДС се състои, от една страна, в проверка на валидността на пътния документ на купувача, който не е местно за Съюза лице, при продажбата, в издаване на формуляр на заявление за възстановяване на данъка и на фактура за продажба, в проверка на формуляра на заявлението за възстановяване на данъка, представен от този купувач за целите на възстановяването на ДДС, както и в проверка на това дали митническите органи са изпълнили необходимите формалности на границата, след което в изменението,

копирането и архивирането на фактурата за продажба. От друга страна, посочената услуга се състои във възстановяване в брой на сумата на авансово платения ДДС от купувача, който не е местно за Съюза лице, в издаване на подписана от купувача разписка за възстановената сума, на фактура за разходите за обработка на възстановяването на ДДС и на разписка за платената сума, подписана от купувача, който не е местно за Съюза лице, и накрая, в получаване на плащането на тези разходи в брой.

44 Запитващата юрисдикция счита, че същата услуга по принцип представлява доставка, съпътстваща доставката на стоки. Тя обаче, изглежда, има съмнения относно основателността на тази преценка, тъй като начисляването и фактурирането на разходите за обработка на възстановяването на ДДС не се извършват едновременно с доставката и фактурирането на стоките, а в момента на възстановяването на ДДС след плащането на цената на тези стоки от купувача и износа им в трета държава.

45 В рамките на установеното с член 267 ДФЕС сътрудничество обаче само националните юрисдикции могат да определят дали в конкретния случай данъчнозадълженото лице извършва единна доставка и да извършват всички окончателни фактически преценки в това отношение. Съдът обаче трябва да предостави на посочените юрисдикции всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което са сезирани (решения от 27 октомври 2005 г., Levob Verzekeringen и OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, т. 23, от 17 януари 2013 г., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 33, и от 18 април 2024 г., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, т. 38 и цитираната съдебна практика).

46 В това отношение следва да се отбележи, първо, че макар да е вярно, че съществува известна връзка между доставката на услугата по обработка на възстановяването на ДДС и съответната освободена доставка на стоки, като се има предвид, че доставката на тази услуга предполага наличието на посочената доставка на стоки, Съдът вече е приел, че сама по себе си такава връзка не е достатъчна, за да се определи дали е налице единна комплексна доставка за целите на ДДС (вж. в този смисъл решение от 9 март 2023 г., Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, т. 41 и цитираната съдебна практика).

47 Всъщност, за да може няколко елемента или действия, предоставени от данъчнозадълженото лице, да се считат за единна доставка по смисъла на практиката на Съда, припомнена в точка 39 от настоящото решение, неразривната връзка между тези елементи или действия трябва непременно да бъде реципрочна, така че един елемент или действие да зависи от другия и обратно. В случая обаче доставката на стоки, която се извършва преди приключването на услугата по обработка на възстановяването на ДДС, по никакъв начин не зависи от тази услуга.

48 Освен това предоставянето на услугата по обработка на възстановяването на ДДС и съответната доставка на стоки могат да бъдат и разделени.

49 От една страна, от материалите по делото, с които разполага Съдът, е видно, че предоставянето на услугата по обработка на възстановяването на ДДС не представлява необходимият краен резултат от доставката на стоки. Всъщност, ако купувачът, който не е местно за Съюза лице, в крайна сметка не превози придобитите стоки до трета държава, освобождаването по член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС няма да се прилага за него и той няма да може да иска възстановяване на ДДС, но доставката все пак ще се счита за извършена, тъй като правото на разпореждане със стоките като собственик

е прехвърлено на този купувач. Същото важи и когато купувачът, който не е местно за Съюза лице, изнася стоките извън територията на Съюза, но не ги представя на границата пред митническото учреждение, за да обоснове, че те напускат тази територия. Така, дори ако ДДС не е възстановен, поради това че не са изпълнени формалните условия за възстановяване на данъка, евентуално при липса на убедително доказателство, че стоките са напуснали територията на Съюза, или пък ако купувачът не е подал искане за възстановяване, доставката все пак ще е била извършена и придобитите стоки ще бъдат предоставени свободно на разположение на купувача.

50 От изложените по-горе съображения следва, че услугата по обработка на възстановяването на ДДС и разглежданата в главното производство доставка на стоки не могат да се считат за толкова тясно свързани, че обективно да образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части да е изкуствено по смисъла на посочената в точка 39 от настоящото решение съдебна практика.

51 Второ, дори да се предположи, че освобождаването от ДДС — от което могат да се ползват купувачите на стоки, които прибягват до услугата по обработка на възстановяването на ДДС, при условие че са изпълнени предвидените в закона условия за това освобождаване — се възприема от тях като отстъпка от покупната цена на тези стоки, това обстоятелство не позволява такава услуга да се счита за съпътстваща доставката на посочените стоки.

52 Всъщност е видно, че дейността по обработка на възстановяването на ДДС преследва самостоятелна цел спрямо доставката на стоки.

53 От преписката, с която разполага Съдът, е видно, от една страна, че разглежданата в главното производство доставка на стоки е завършена и че купувачите, които не са местни за Съюза лица, са придобили правото да се разпореждат изцяло със стоките, закупени от Határ Diszkont, и да ги превозват извън Съюза веднага след заплащането им, без да е необходима съпътстваща услуга в това отношение. От друга страна, за да може да ползва услугата по обработка на възстановяването на ДДС след доставката на стоки, купувачът, който вече разполага със своята стока, трябва да предприеме допълнителни действия, като отново отиде в магазина на Határ Diszkont и му предостави изискваната от закона документация, за да се ползва от предвиденото за износа освобождаване. При това положение не може да се изключи възможността, след като придобие, стока купувачът да реши да не използва тази услуга и по този начин да се откаже от възстановяването на ДДС, който е платил при покупката на тази стока.

54 Така в съответствие със съдебната практика, цитирана в точка 40 от настоящото решение, услугата по обработка на възстановяването на ДДС не може да се счита за доставка, съпътстваща доставката на стоки, тъй като тя не е просто начин за ползване при най-добри условия на тази доставка на стоки, а представлява цел сама по себе си.

55 Накрая, за да се даде пълен отговор на запитващата юрисдикция, следва да се отбележи, че за целите на тълкуването на член 78 от Директивата за ДДС и в съответствие с практиката на Съда услугата по обработка на възстановяването на ДДС и разглежданата в главното производство доставка на стоки, тъй като представляват независими сделки, не се обхващат от една и съща данъчна основа. Така разходите, свързани с такава услуга, която представлява независима доставка и сама по себе си е цел за получателя, не могат да

представляват по смисъла на посочения член 78 съпътстващи разходи към доставката на стоки (вж. в този смисъл решение от 17 януари 2013 г., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 49).

56 Ето защо, без да се засяга окончателната преценка, която съгласно цитираната в точка 45 от настоящото решение съдебна практика следва да се извърши от запитващата юрисдикция, е видно, че предоставяната от Határ Diszkont услуга по обработка на възстановяването на ДДС е доставка, която е отделна и независима от съответната доставка на стоки, поради което не подлежи на същото данъчното третиране като последната по отношение на ДДС.

57 Що се отнася до освобождаването по член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, в самото начало следва да се припомни, че то допълва освобождаването, предвидено в член 146, параграф 1, буква а) от същата директива, и че неговата цел, подобно на това последно освобождаване, е да се гарантира облагането на съответните доставки на услуги по местоназначението им, а именно на мястото, в което изнасяните стоки ще бъдат потребявани (решение от 29 юни 2017 г., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, т. 19).

58 В това отношение от текста на член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС следва, че от ДДС се освобождават доставките на услуги, включително сделки за транспорт и спомагателни сделки, но изключващи доставката на услуги, освободени в съответствие с членове 132 и 135, когато същите са пряко свързани с износа или вноса на стоки, обхванати от член 61 и член 157, параграф 1, буква а) от тази директива.

59 Както обаче отбелязва генералният адвокат в точки 61 и 62 от заключението си, нищо в преписката, с която разполага Съдът, не позволява да се приеме, че стоките, предмет на разглеждания в главното производство износ, се намират в едно от положенията, посочени в член 146, параграф 1, буква д) от посочената директива.

60 Всъщност, от една страна, от тази преписка не следва, че разглежданият износ се отнася до стоки, които съгласно член 61 от Директивата за ДДС или не са в свободно обращение в Съюза, а са предназначени да бъдат поставени под режим на свободна зона или под режим на митнически склад, или които се ползват от режим на временен внос, с пълно освобождаване от вносно мито, или от външен транзитен режим, или са в свободно обращение, но се ползват от режима на вътреобщностен транзит. От друга страна, от преписката по делото не следва, че член 157, параграф 1, буква а) от тази директива, който се отнася до възможността държавите членки да освободят вноса на стоки, предназначени да бъдат поставени под складов режим, различен от режима на митнически склад, е релевантен за разрешаването на спора в главното производство.

61 Във всеки случай, дори ако запитващата юрисдикция установи, че поне някои от разглежданите в спора по главното производство сделки попадат в обхвата на хипотезите, посочени в член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, важно е да се припомни, че въведеното с тази разпоредба изискване за пряка връзка между доставките на услуги и износа на съответните стоки предполага по-специално, че с оглед на предмета си посочените доставки на услуги допринасят за действителното осъществяване на сделката по износ (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2018 г., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 35 и цитираната съдебна практика).

62 В случая обаче, като се имат предвид характеристиките на извършваната от Határ Diszkont дейност по обработка на възстановяването на ДДС, не може да се заключи, че тази дейност допринася за действителното осъществяване на сделка по износ. Всъщност сделката по износ се извършва изцяло от чуждестранния купувач, независимо от услугата за обработка на възстановяването на ДДС, която не оказва никакво влияние върху хода на осъществяване на тази сделка и освен това се извършва впоследствие, когато посочената сделка вече е приключила.

63 Поради тези причини разглежданата в главното производство услуга по обработка на възстановяването на ДДС не попада в обхвата на освобождаването, предвидено в член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС.

64 Този извод е в съответствие с изискването за стриктно тълкуване на формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, като се има предвид, че тези случаи представляват изключение от общия принцип, че всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС (вж. по аналогия решения от 7 април 2022 г., I (Освобождаване от ДДС на болничните услуги), C-228/20, EU:C:2022:275, т. 34, и от 18 април 2024 г., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, т. 43 и цитираната съдебна практика).

65 С оглед на гореизложеното на първия въпрос следва да се отговори, че член 1, параграф 2, член 2, параграф 1, буква в) и член 78 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че дейност по обработка на възстановяването на ДДС, платен от купувачи, които не са местни за Съюза лица, при придобиването на стоки, които впоследствие тези лица са превозили извън Съюза, представлява доставка на услуги, която е отделна и независима от съответната освободена доставка на стоки и като такава трябва да се облага с ДДС. Такава доставка на услуги не попада в обхвата на освобождаването, предвидено в член 146, параграф 1, буква д) от тази директива.

По втория въпрос

66 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че дейност по обработка на възстановяването на ДДС, платен от купувачи, които не са местни за Съюза лица, при придобиването на стоки, които впоследствие тези лица са превозили извън Съюза, попада в рамките на посочените в тази разпоредба освободени сделки.

67 Що се отнася до член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, следва да се припомни, че съгласно тази разпоредба държавите членки освобождават сделките, отнасящи се до „депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти“.

68 Както Съдът е постановил, тези сделки, включително отнасящите се до „плащания“ или „преводи“, спадат към сферата на финансовите сделки и се отнасят по-специално до платежни инструменти, чийто начин на функциониране включва прехвърляне на парични суми (вж. в този смисъл решение от 17 декември 2020 г., Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, т. 41 и цитираната съдебна практика).

69 Така от практиката на Съда следва, че доставка на услуги би могла да се квалифицира като „сделка, засягаща преводите“ или като „сделка, засягаща плащанията“, по смисъла член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, само ако тя води до правните и финансовите изменения, характеризиращи прехвърлянето на парична сума.

70 Обратно, не попада в рамките на тази разпоредба доставката на обикновена материална, техническа или административна услуга, с която не се извършват подобни изменения (решение от 25 юли 2018 г., DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, т. 38 и цитираната съдебна практика).

71 Съгласно постоянната съдебна практика критерият, който позволява да се разграничи сделка, водеща до прехвърляне на средства и до правни и финансови изменения, която попада в обхвата на предвиденото в тази разпоредба освобождаване, от сделка, която няма такова действие, и следователно не попада в обхвата на освобождаването, се състои в това дали разглежданата сделка прехвърля ефективно или потенциално собствеността върху разглежданите средства или дали има за резултат изпълнението на специфичните и съществени функции на подобно прехвърляне (решение от 3 октомври 2019 г., Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, т. 22 и цитираната съдебна практика).

72 В случая следва да се констатира, че Határ Diszkont не прехвърля ефективно или потенциално собствеността върху средства на купувачите, които не са местни за Съюза лица. То се ограничава до това да задържи размера на ДДС върху въпросните покупки на стоки, докато тези купувачи не представят документацията, позволяваща да се докаже, че условията за предвиденото за износа освобождаване действително са били изпълнени. След като му е предоставена съответната документация, която позволява да се установи, че за тези покупки не се дължи ДДС, то възстановява съответните суми.

73 Така, въпреки че предоставяната от Határ Diszkont услуга по обработка на възстановяването на ДДС по принцип включва предаването на парични суми в брой, тази доставка трябва да се счита не за доставка на финансова услуга по смисъла на практиката на Съда, а за доставка на административна услуга.

74 Ето защо на втория въпрос следва да се отговори, че член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че дейност по обработка на възстановяването на ДДС, платен от купувачи, които не са местни за Съюза лица, при придобиването на стоки, които впоследствие тези лица са превозили извън Съюза, не попада в рамките на посочените в тази разпоредба освободени сделки.

По третия въпрос

75 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали принципът на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация да обложи впоследствие с ДДС някои доставки на услуги, в случай че в продължение на няколко години тази администрация е проверявала и приемала декларациите по ДДС на данъчнозадълженото лице, без да оспори квалифицирането на тези доставки като освободени от ДДС и не е уведомила това данъчнозадължено лице за промяната, настъпила в действащото национално законодателство, което в предходната си редакция изрично споменава посочените услуги сред освободените от ДДС дейности и въпреки че вследствие на искане за становище, подадено съгласно действащото национално законодателство, посоченото

данъчнозадължено лице е получило отговор от данъчната администрация, че същите доставки трябва да се считат за съпътстващи разходи към освободена доставка на стоки, които по отношение на режима на освобождаване от ДДС подлежат на същото третиране като основната сделка.

76 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика принципът на защита на оправданите правни очаквания е един от основните принципи на Съюза и е задължителен за всеки национален орган, натоварен с прилагането на правото на Съюза (вж. в този смисъл решения от 11 юли 2002 г., Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, т. 44, и от 16 януари 2025 г., BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, т. 64 и цитираната съдебна практика).

77 От това следва, че при прилагането на разпоредбите на Директивата за ДДС националните органи са длъжни да спазват този принцип.

78 Правото да се позове на посочения принцип се прилага за всеки правен субект, у когото административен орган е събудил основателни надежди с конкретните уверения, които му е дал (решения от 9 юли 2015 г., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, т. 43, от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 44, и от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 90 и цитираната съдебна практика).

79 Във връзка с това следва да се провери дали актовете на административен орган са предизвикали в съзнанието на предпазлив и съобразителен икономически оператор основателно доверие, и ако това е така, да се установи дали това доверие е оправдано (решения от 9 юли 2015 г., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, т. 44, и от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 45 и цитираната съдебна практика).

80 Така, както е описана в акта за преюдициално запитване, административната практика на националните данъчни органи не изглежда в състояние да докаже наличието на тези условия по делото в главното производство.

81 Първо, що се отнася до факта, че при няколко данъчни ревизии квалифицирането на дейностите по обработка на възстановяването на ДДС като освободени от ДДС сделки не е било оспорено, от съдебната практика следва, че самото приемане от националната данъчна администрация, дори в продължение на няколко години, на декларации за ДДС, в които не са включени сумите, свързани с някои извършени от данъчнозадълженото лице сделки, не е равнозначно на конкретно уверение, предоставено от тази администрация, относно неприлагането на ДДС по отношение на тези сделки, и следователно не би могло да породи оправдани правни очаквания в това отношение (вж. в този смисъл решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 92).

82 Също така, както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 73 от заключението си, фактът, че в продължение на няколко години националните данъчни органи са приемали декларациите за ДДС на Határ Diszkont, без да оспорят по време на данъчните ревизии квалифицирането на сделките по обработка на възстановяването на ДДС като освободени от ДДС сделки, a priori не би бил достатъчен — освен при много специфични обстоятелства — за да създаде в съзнанието на нормално предпазлив и съобразителен

икономически оператор основателно доверие, че този данък не се прилага по отношение на такива сделки (вж. по аналогия решения от 9 юли 2015 г., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, т. 46, и от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 47 и 48).

83 В това отношение от акта за преюдициално запитване е видно, че протоколите от тези данъчни ревизии „ясно показват“, че в продължение на години данъчната администрация е считала, че Határ Diszkont законосъобразно е издавало фактури без ДДС за услугата за обработка на възстановяването на ДДС. Запитващата юрисдикция обаче не дава повече уточнения, които да позволят да се прецени дали тези протоколи са били от естество да породят основателно доверие, че този данък не се прилага по отношение на посочената услуга.

84 Ето защо следва да се припомни, че конкретни уверения по смисъла на цитираната в точка 78 от настоящото решение съдебна практика, които могат да породят основателни надежди у правния субект, са конкретните, безусловни и непротиворечиви сведения, произтичащи от оправомощени и достоверни източници, независимо от формата, в която са предадени. За сметка на това никой не може да твърди, че е налице нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания при липсата на конкретни уверения, дадени му от администрацията (вж. в този смисъл решения от 14 март 2013 г., Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, т. 25, и от 16 януари 2025 г., BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, т. 65 и цитираната съдебна практика).

85 В това отношение запитващата юрисдикция следва да провери дали протоколите за ревизия съдържат „конкретни уверения“ по смисъла на практиката на Съда, посочена в точка 84 от настоящото решение, относно данъчното третиране на разглежданата в главното производство услуга по обработка на възстановяването на ДДС.

86 Второ, що се отнася до липсата на информация относно настъпилото изменение в действащото национално законодателство, достатъчно е да се констатира, от една страна, че подобен пропуск в никакъв случай не може да представлява „конкретно уверение“ по смисъла на съдебната практика, припомнена в точка 81 от настоящото решение. От друга страна, принципът на защита на оправданите правни очаквания не налага на данъчната администрация задължение да информира данъчнозадължените лица за влезлите в сила промени в данъчното законодателство, с които нормално предпазливите и съобразителни икономически оператори би трябвало да са запознати.

87 Трето, що се отнася до сведенията, предоставени от разглежданата в главното производство данъчна администрация вследствие на искането на Határ Diszkont за становище, когато данъчната ревизия вече е била в ход, достатъчно е да се констатира, както посочва генералният адвокат в точка 76 от заключението си и както отбелязва и запитващата юрисдикция, че такива сведения „ex post“ и с необвързващ характер не са могли да се отразят на сделките, предмет на тази ревизия, които Határ Diszkont е извършило, преди да му бъдат предоставени споменатите сведения.

88 Следователно такива сведения, изхождащи от данъчния орган, са ирелевантни в този контекст.

89 С оглед на тези съображения на третия въпрос следва да се отговори, че принципът на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчната администрация да обложи впоследствие с ДДС някои доставки на услуги, когато в продължение на няколко години тази администрация е проверявала и приемала декларациите за ДДС на данъчнозадълженото лице, без да оспори квалифицирането на тези доставки като освободени от ДДС и не е уведомила това данъчнозадължено лице за промяната, настъпила в действащото национално законодателство, което в предходната си редакция изрично е споменавало посочените доставки сред освободените от ДДС дейности. В този контекст няма значение фактът, че вследствие на искане за становище, подадено съгласно действащото национално законодателство, данъчнозадълженото лице е получило от данъчната администрация „ex-post“ и необвързващ отговор, че същите доставки трябва да се считат за съпътстващи разходи към освободена доставка на стоки, които по отношение на режима на освобождаване от ДДС подлежат на същото третиране като основната сделка.

По четвъртия въпрос

90 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали членове 73 и 78 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат практиката на данъчната администрация на държава членка, според която сумите, фактурирани като насрещна престация за услуга по обработка на възстановяването на ДДС, тоест разходите за обработката, са нетни суми, в които не е включен ДДС, въз основа на които трябва да се изчисли данъкът, дължим от издателя на тези фактури.

91 Във връзка с това следва да се припомни, че видно от член 1, параграф 2 и член 73 от Директивата за ДДС, принципът на общата система на ДДС се състои в прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на тяхната цена, и данъчната основа включва всичко, което представлява насрещната престация, която доставчикът на стоките или услугите получава или следва да получи за съответните сделки от клиента или трето лице. Член 78 от тази директива изброява някои елементи, които трябва да се включат в данъчната основа. Съгласно член 78, първа алинея, буква а) от посочената директива ДДС не трябва да се включва в данъчната основа (решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 32).

92 В съответствие с общата норма на член 73 от Директивата за ДДС данъчната основа за възмездните доставки на стоки или услуги е размерът на действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация във връзка с тях. Тази насрещна престация представлява субективната, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена по обективни критерии (решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 33).

93 Тази норма трябва да се прилага в съответствие с основния принцип на посочената директива — че целта на системата на ДДС е да се обложи единствено крайният потребител (решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34).

94 Освен това, както припомня генералният адвокат в точка 81 от заключението си, Съдът изрично е постановил, че от член 78, първа алинея, буква а) от Директивата за ДДС следва, че ДДС винаги автоматично се включва в уговорената цена дори при грешка на данъчнозадълженото лице при определянето на приложимата ставка (вж. в този смисъл

решение от 21 март 2024 г., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Възможност за корекция в случай на неправилна данъчна ставка), C-606/22, EU:C:2024:255, т. 27).

95 Всъщност, тъй като в приложение на принципа на неутралност на ДДС, припомнен в точка 93 от настоящото решение, целта на системата на ДДС е да се обложи единствено крайният потребител, уговорената цена между последния и доставчика на стоки или услуги трябва да се счита за включваща ДДС, с който тези сделки са били обложени, независимо дали за тях са издавани фактури (решение от 21 март 2024 г., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Възможност за корекция в случай на неправилна данъчна ставка), C-606/22, EU:C:2024:255, т. 26).

96 Следователно уговорената в главното производство цена за услугата по обработка на възстановяването на ДДС, а именно 15 % от възстановения ДДС, следва да се счита за брутна цена, която вече включва данъка. Данъчната основа, върху която след това следва да се приложи ставката на ДДС, трябва да се изчисли съответно.

97 Както отбелязва генералният адвокат в точка 82 от заключението си и в съответствие с практиката на Съда, припомнена в точки 94 и 95 от настоящото решение, обстоятелството, че данъчнозадълженото лице може погрешно да е счело, че разглежданите сделки са освободени и че следователно според него приложимата за тези сделки ставка на ДДС е трябвало да бъде нулева, не е релевантно в това отношение.

98 Съгласно постоянната съдебна практика, когато договор за продажба е сключен, без да се споменава ДДС, и доставчикът не може да получи от клиента поискания впоследствие от данъчната администрация ДДС, вземането предвид на цялата цена, без да се приспадне ДДС, при определянето на данъчната основа, върху която се начислява ДДС, ще доведе до облагане на този доставчик с ДДС и следователно ще бъде в противоречие с принципа, че ДДС е данък върху потреблението, който трябва да се заплати от крайния потребител (вж. в този смисъл решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 35).

99 Подобен подход би бил в противоречие и с правилото, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 36 и цитираната съдебна практика).

100 Обратно, положението би било различно, ако съгласно националното право доставчикът има възможност да получи от купувачите изисквания впоследствие от данъчната администрация ДДС.

101 В случая обаче от преписката, с която разполага Съдът, следва, че Határ Diszkont очевидно няма възможност да прехвърли a posteriori на клиентите си — физически лица, които не пребивават на територията на Съюза, ДДС върху разходите за обработка на възстановяването на ДДС, който данъчната администрация му е разпоредила да заплати.

102 С оглед на всички изложени по-горе съображения на четвъртия въпрос следва да се отговори, че членове 73 и 78 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат практиката на данъчната администрация на държава членка, съгласно която сумите, фактурирани като насрещна престация за услуга по обработка на възстановяването на ДДС, тоест разходите за обработка, са нетни суми, които не включват ДДС, когато

доставчикът е счел доставката си за освободена и за него е очевидно невъзможно да получи обратно впоследствие от купувачите на освободените от ДДС стоки размера на ДДС, който данъчната администрация изисква.

По съдебните разноски

103 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) Член 1, параграф 2, член 2, параграф 1, буква в) и член 78 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

трябва да се тълкуват в смисъл, че

дейност по обработка на възстановяването на данъка върху добавената стойност (ДДС), платен от купувачи, които не са местни за Европейския съюз лица, при придобиването на стоки, които впоследствие тези лица са превозили извън Съюза, представлява доставка на услуги, която е отделна и независима от съответната освободена доставка на стоки и като такава трябва да се облага с ДДС. Такава доставка на услуги не попада в обхвата на освобождаването, предвидено в член 146, параграф 1, буква д) от тази директива.

2) Член 135, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112

трябва да се тълкува в смисъл, че

дейност по обработка на възстановяването на данъка върху добавената стойност (ДДС), платен от купувачи, които не са местни за Европейския съюз лица, при придобиването на стоки, които впоследствие тези лица са превозили извън Съюза, не попада в рамките на посочените в тази разпоредба освободени сделки.

3) Принципът на защита на оправданите правни очаквания

трябва да се тълкува в смисъл, че

допуска данъчната администрация да обложи впоследствие с данък върху добавената стойност (ДДС) някои доставки на услуги, когато в продължение на няколко години тази администрация е проверявала и приемала декларациите за ДДС на данъчнозадълженото лице, без да оспори квалифицирането на тези доставки като освободени от ДДС и не е уведомила това данъчнозадължено лице за промяната, настъпила в действащото национално законодателство, което в предходната си редакция изрично е споменавало посочените доставки сред освободените от ДДС дейности. В този контекст няма значение фактът, че

вследствие на искане за становище, подадено съгласно действащото национално законодателство, данъчнозадълженото лице е получило от данъчната администрация „ex-post“ и необвързващ отговор, че същите доставки трябва да се считат за съпътстващи разходи към освободена доставка на стоки, които по отношение на режима на освобождаване от ДДС подлежат на същото третиране като основната сделка.

4) Членове 73 и 78 от Директива 2006/112

трябва да се тълкуват в смисъл, че

не допускат практиката на данъчната администрация на държава членка, съгласно която сумите, фактурирани като насрещна престация за услуга по обработка на възстановяването на данъка върху добавената стойност (ДДС), тоест разходите за обработка, са нетни суми, които не включват ДДС, когато доставчикът е счел доставката си за освободена и за него е очевидно невъзможно да получи обратно впоследствие от купувачите на освободените от ДДС стоки размера на ДДС, който данъчната администрация изисква.

Подписи