Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 19 декември 2024 година [1]

Дело C-427/23

Határ Diszkont Kft.
срещу
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága

(Преюдициално запитване, отправено от Szegedi Törvényszék (Окръжен съд Сегед, Унгария)

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 1, параграф 2, член 2, параграф 1, буква в) и член 78 — Възстановяване на суми за авансово платен ДДС на купувачи, които не са местни за Европейския съюз лица — Комисиона за обработване — Самостоятелна доставка, подлежаща на облагане с ДДС — Понятия „единна комплексна доставка“, „доставка, съпътстваща основната доставка“ и „самостоятелност на доставките“ — Освобождавания на основание член 135, параграф 1, буква г) и член 146, параграф 1, буква д) — Защита на оправданите правни очаквания — Данъчна основа“

I. Въведение

1. В настоящото преюдициално производство Съдът трябва отново да разгледа важния в практиката въпрос кога в рамките на данъчното третиране на определени сделки трябва да се счита, че е налице само една доставка и кога множество доставки. В последния случай възниква и въпросът за квалифицирането на тези доставки като „самостоятелни доставки“, „единна комплексна доставка“ или „доставка, съпътстваща основната доставка“ [2].

2. В настоящото дело унгарско предприятие продава различни стоки на купувачи, които не са местни за Европейския съюз лица, с цел износ извън Съюза. Тези продажби се извършват в неговия магазин, намиращ се в Унгария, в близост до сръбско-унгарската граница. Тези сделки по принцип са освободени от данък върху добавената стойност (ДДС) като доставки на стоки, изпратени или превозени извън Съюза от клиент, който не е установен там. Впоследствие посоченото предприятие възстановява на купувачите, които не са местни за Съюза лица, сумите за авансово платения ДДС, който би бил дължим, ако не е било приложено разглежданото освобождаване. Предприятието обаче начислява комисиона за обработване на възстановяването в размер на 15 % от възстановената сума. В

[1] Език на оригиналния текст: френски.

[2] По тези въпроси вж. от по-скорошната съдебна практика решения от 4 март 2021 г., Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), и от 20 април 2023 г., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Вж. също представеното от мен заключение по дело Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, т. 14—47, в което се съдържат редица препратки към съдебната практика).

този контекст възниква въпросът за данъчното третиране на тази комисиона за обработване. Пораждат ли дейностите по обработване на възстановяването отделна и облагаема доставка или са съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като освободената основна доставка, а именно доставката на стоки, предназначени за износ? Или пък те са освободени въз основа на други разпоредби?

3. Настоящото дело дава възможност на Съда да уточни критериите за третирането на такива сделки за целите на ДДС. При условията на евентуалност то повдига и въпроси относно защитата на оправданите правни очаквания, при положение че данъчният орган в продължение на няколко години е проверявал и приемал декларациите за ДДС, в които тези сделки са били считани за освободени, както и относно данъчната основа, която в случая трябва да се вземе предвид, и метода на изчисляване на ДДС.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. 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“)[3] установява уредбата в правото на Съюза. Член 1, параграф 2 от Директивата за ДДС предвижда:

„Принципът на общата система на ДДС изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението преди фазата, на която се начислява данък[ът].

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.

[…]“.

5. Член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„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;

[…]“.

[3] ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, в редакцията, приложима към спорния период (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

6. Съгласно член 73 от Директивата за ДДС:

„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“.

7. Член 78 от Директивата предвижда:

„Данъчната основа включва следните елементи:

[…]

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

[…]“.

8. Член 135, параграф 1, буква г) 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;

[…]“.

9. Съгласно член 146, параграф 1 от посочената директива:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

б) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън [Съюза] от или за сметка на клиент, който не е установен на съответната им територия,

[…]

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)“.

Б. Унгарското право

10. Релевантното в настоящото дело национално законодателство в областта на ДДС се съдържа в Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон CXXVII за данъка върху добавената стойност) от 2007 г. (Magyar Közlöny 2007/155), в приложимата редакция (наричан по-нататък „унгарският закон за ДДС“).

11. Член 98, параграф 1 от унгарския закон за ДДС гласи:

„Освобождават се от данък доставките на стоки, изпратени по пощата или превозени от страната към страна извън [Съюза], 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 от настоящия член или в членове 99 и 100 от този закон“.

12. Член 99 от посочения 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:

a) стойността на доставката с включен ДДС да надвишава 175 евро;

b) 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);

c) обстоятелството, че стоките са напуснали територията на [Съюза], 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 във 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.

[…]“.

13. Съгласно член 98, параграф 3 от 2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (Закон № CLI за данъчното производство) от 2017 г. (Magyar Közlöny 2017/192), ако данъкоплатецът е освободен от данък, той е длъжен да го докаже с документ или по друг подходящ начин.

14. 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 лица, извършено от търговеца по силата на специална правна уредба“.

III. Обстоятелствата по спора

15. През 2020 г. унгарското дружество Határ Diszkont Kft (наричано по-нататък „Határ Diszkont“) продава различни стоки на купувачи, които не са местни за Съюза лица, и по-точно на купувачи, които са местни за Сърбия лица, в магазина си в Томпа, разположен в Унгария, близо до сръбско-унгарската граница. Тези чуждестранни купувачи изнасят закупените в Унгария стоки в самия ден на продажбата. Във фактурите за плащане в брой за тези покупки е вписано „изплатен ДДС“.

16. След износа Határ Diszkont възстановява на посочените купувачи пълния размер на начисления ДДС, посочен във фактурите, и издава разписки за възстановените суми. За да им бъдат възстановени сумите за авансово платения ДДС, купувачите, които не са местни лица, явно трябва да се върнат лично в магазина на Határ Diszkont [4]. За обработването на това възстановяване Határ Diszkont получава от чуждестранните си клиенти комисиона за обработване в размер на 15 % от възстановения ДДС.

17. Процесът на обработване на възстановяването включва следните етапи: а) проверка при продажбата на валидния пътнически документ на купувача, който не е местно лице; б) издаване на формуляр на заявление за възстановяване на данъка и фактура на посочения купувач; в) проверка на валидния пътнически документ на купувача и на формуляра на заявлението за възстановяване на данъка, представен за целите на възстановяването на ДДС; г) изменение, копиране и архивиране на фактурата за продажбата; д) възстановяване в брой на купувача, който не е местно лице, на сумата за авансово платения ДДС; е) издаване на разписка за възстановената сума и подписването ѝ от купувача; ж) издаване на фактура за комисионата за обработване; з) издаване на касова бележка и подписването ѝ от чуждестранния купувач; и) плащане в брой на комисионата за обработване.

18. На датата на възстановяването на авансово платения ДДС Határ Diszkont издава платими в брой фактури за посочената комисиона за обработване, чието плащане се удостоверява с касови бележки. В своите декларации за ДДС Határ Diszkont посочва приходите от комисионата за обработване като цена на освободени доставки.

19. По време на ревизия за 2020 г., извършена от данъчния орган [5] във връзка по-специално с ДДС, Határ Diszkont отстоява позицията, че дейностите по обработване на възстановяването на сумите за авансово платен ДДС представляват освободена от ДДС доставка на услуги.

[4] Това обстоятелство е потвърдено от унгарското правителство в съдебното заседание. Освен това съгласно член 99, параграф 7 от унгарския закон за ДДС възстановяването на сумите за авансово платения ДДС по принцип трябва да се извърши в брой.

[5] 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).

20. В този контекст Határ Diszkont се позовава на сведение от самия данъчен орган[6] в отговор на конкретно поставен в тази връзка въпрос. От това сведение става ясно, че тъй като комисионата за обработване е последица от освобождаването, тя трябва да се разглежда като разход, съпътстващ доставката на стоки, поради което подлежи на същия режим за освобождаване от ДДС като приложимия към основната сделка.

21. В хода на ревизията Határ Diszkont поддържа също, че доставката на услуга, свързана с възстановяването на суми за авансово платен ДДС, е трябвало да бъде освободена от данък съгласно националната разпоредба, транспонираща освобождаването на финансовите сделки, предвидено в член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, и разпоредбата, транспонираща освобождаването на сделките, свързани с износа на стоки, предвидено в член 146, параграф 1, буква д) от посочената директива[7].

22. Данъчният орган отхвърля доводите на Határ Diszkont. С решение от 22 юли 2022 г. той констатира, че Határ Diszkont дължи невнесен ДДС. Това решение е потвърдено с решение от 27 октомври 2022 г. на горестоящия данъчен орган, пред който е обжалвано[8].

23. Határ Diszkont подава жалба пред запитващата юрисдикция, Szegedi Törvényszék (Окръжен съд Сегед, Унгария), като иска отмяна на това решение.

IV. Преюдициалните въпроси

24. С решение от 3 юли 2023 г. Szegedi Törvényszék (Окръжен съд Сегед, Унгария) решава да спре производството и да отправи до Съда следните четири въпроса:

„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 [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“?

[6] Сведението е изготвено от 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).

[7] Съответно член 86, параграф 1, букви г) и д) и член 102, параграф 1, буква б) от унгарския Закон за ДДС.

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

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?“.

25. В производството пред Съда унгарското правителство и Европейската комисия представят писмени становища и се явяват в съдебното заседание от 17 октомври 2024 г.

V. Анализ

A. По първия преюдициален въпрос

1. Предварителни бележки

26. С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска 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 като разглежданата в главното производство по обработване на „възстановяването на ДДС“ в полза на купувачи, които са местни лица за държави извън Съюза, отнасяща се до освободени доставки на стоки, представлява доставка на услуги, която е отделна и различна от посочените доставки на стоки, и следователно като такава подлежи на облагане 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.

27. В самото начало следва да се отбележи, че в настоящия случай технически не е налице „възстановяване“ на ДДС. Всъщност е безспорно, че в настоящия случай продажбите от страна на Határ Diszkont на разглежданите стоки, доставени на купувачите, които не са местни за Съюза лица, са освободени от ДДС на основание член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС поради износа на тези стоки. Тъй като това са освободени сделки, за тях не се дължи ДДС. Следователно не е налице и „възстановяване“ на ДДС.

28. В случая при закупуването на стоките купувачите, които не са местни лица, заплащат на Határ Diszkont обща брутна цена (наричана по-нататък „брутната цена“), която включва сумата, съответстваща на ДДС, който би бил дължим, ако разглежданото освобождаване не бъде приложено, поради това че стоките в крайна сметка не са изнесени или купувачът не е представил необходимите документи, за да докаже, че са изпълнени материалноправните условия за освобождаването. При тези обстоятелства извършените от Határ Diszkont плащания на купувачите, които не са местни лица, представляват възстановяване на авансово платените суми, които евентуално биха били дължими за ДДС (наричани по-нататък „сумите за авансово платения ДДС“). Следователно това не е „възстановяване“ на ДДС.

29. След това разяснение според мен дейност за обработване на възстановяването на суми за авансово платен ДДС като разглежданата в главното производство, доколкото е само начин за прилагане на разглежданото освобождаване, не води до специфична услуга, която би подлежала на облагане с ДДС (вж. раздел 2); при условията на евентуалност, ако се приеме, че в настоящия случай действително е налице облагаема доставка, тя обаче би била несамостоятелна и съпътстваща основната доставка, а именно доставката на освободени стоки, и подлежаща на същия режим на освобождаване като този на посочените стоки (вж. раздел 3); накрая, при всички положения предвиденото в член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС освобождаване не е релевантно в настоящия случай (вж. раздел 4).

2. По липсата на облагаема доставка

30. Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС на облагане с ДДС подлежат възмездните доставки на услуги на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

31. Облагаемите сделки предполагат наличието на сделка между страните, включваща договарянето на цена или на равностойна престация. Ето защо дадена доставка на услуги е облагаема само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят насрещни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя [9].

32. Следователно дейностите по обработване на възстановяването на сумите за авансово платения ДДС може да представляват специфична облагаема услуга само ако е възможно да се установи такова правоотношение, което води до размяна на насрещни престации.

33. В настоящия случай купувачи, които не са местни за Съюза лица, купуват от Határ Diszkont стоки, освободени от ДДС на основание член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС. При все това, за да бъдат освободени тези сделки, Határ Diszkont, в качеството си на данъчнозадължено лице, трябва да представи на данъчния орган доказателство, че са изпълнени материалноправните изисквания за посоченото освобождаване [10]. Всъщност нарушението на дадено формално изискване може да доведе

[9] Вж. по-специално решение от 26 октомври 2023 г., GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, т. 32 и 33 и цитираната съдебна практика); вж. също решение от 4 юли 2024 г., Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, т. 36 и цитираната съдебна практика).

[10] Това впрочем е изрично предвидено в унгарското право в член 98, параграф 3 от Закон № CLI от 2017 г.

до отказ от освобождаване от ДДС, ако вследствие на това нарушение се възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалноправните изисквания[11].

34. За да представи такова доказателство на данъчния орган, Határ Diszkont трябва да разполага с всички необходими документи, с които да докаже, че въпросните сделки действително са освободени. С тези документи, които по принцип трябва да се предоставят от купувача, трябва да се докаже, че закупените стоки действително са били изнесени. Поради това те не могат да бъдат предоставени в момента на закупуване на стоките, а само след действителния им износ. Това всъщност ясно следва от член 99 от унгарския закон за ДДС.

35. Следователно, за да е в състояние да докаже, че са изпълнени материалноправните условия за освобождаване[12], Határ Diszkont трябва да се сдобие с всички необходими документи за прилагане на освобождаването и да ги обработи и провери. Освен това то поема рисковете от евентуални грешки или друг вид проблеми, свързани с тези документи.

36. В този контекст, както следва от точка 17 от настоящото заключение, Határ Diszkont трябва да изпълни редица административни действия, от издаването на формуляра на заявлението за възстановяване на данъка до възстановяването на съответните суми, след като се е сдобило с всички документи, доказващи, че материалноправните условия за освобождаване са изпълнени.

37. Всички тези дейности, които несъмнено водят до разходи, се извършват, за да се гарантира прилагането на освобождаването, свързано с доставките на изнасяните стоки, и не изглеждат като израз на специфична доставка на услуга, отделна от посочените доставки.

38. Икономическата цел на сделките за покупка, извършени от купувачите, които не са местни за Съюза лица, е закупуването с цел износ на освободени от ДДС стоки. Ако обаче не бъдат извършени горепосочените дейности по обработване, тези сделки не биха могли да бъдат освободени от ДДС, което всъщност би възпрепятствало покупките, както впрочем изрично следва от преюдициалното запитване[13]. Следователно прилагането на освобождаването представлява основен елемент за постигането на икономическата цел на сделките по закупуване.

39. От това следва, че от гледна точка на посочената икономическа цел разглежданите дейности по обработване са неразривно свързани с тези сделки и са от съществено значение за тяхното изпълнение.

40. При това положение разделянето на части на дейността по обработване на възстановяването на сумите за авансово платения ДДС поради освобождаването на доставките според мен би било изкуствено[14]. С оглед на всички обстоятелства, при които

[11] Вж. по-специално решение от 29 февруари 2024 г., B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186 т. 28 и цитираната съдебна практика).

[12] Относно материалноправните условия, които трябва да бъдат изпълнени, за да се приложи посоченото освобождаване, вж. решение от 17 декември 2020 г., BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, т. 55 и сл.).

[13] Вж. втори параграф от раздела, озаглавен „Жалбата в главното производство“, на стр. 8 и 9 от превода на преюдициалното запитване на френски език.

[14] Вж. по-специално решение от 18 април 2024 г., Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333 т. 35 и цитираната съдебна практика). Вж. също представеното от мен заключение по дело Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855 т. 16 и сл. с други препратки към съдебната практика).

се извършват тези сделки, това всъщност е сделка, състояща се от икономическа гледна точка от една-единствена доставка, която не бива изкуствено да се раздробява, за да не се изкриви функционирането на системата на ДДС [15].

41. В този контекст, без да се засягат фактическите констатации на запитващата юрисдикция, сумите получени като комисиона за обработване, са просто увеличение на продажната цена на стоките, прието от купувачите, които не са местни лица, за да се посрещнат последващите разходи за освобождаването, свързано със закупуването на стоките. Например, ако прилаганата ставка на ДДС е 27 %, а брутната цена за закупуване на предназначена за износ стока е 127 (100 като цена на стоката + 27 като сума за авансово платен ДДС), след прилагане на освобождаването (нетната) цена за закупуване на стоката в крайна сметка ще бъде 104,05 [16].

42. Освен това, както посочва запитващата юрисдикция, Határ Diszkont излага в магазина си информация за комисионата за обработване и уведомява чуждестранните купувачи за нея. Следователно, когато закупуват стоки с цел износ, те са напълно запознати с тази комисиона и несъмнено са я вземат предвид при решението си за закупуване на предназначените за износ стоки. От това следва, че тези купувачи задължително трябва поне имплицитно да са приели тези условия при сключването на договора за продажба на въпросните стоки. Съдържащото се в преюдициалното запитване описание на договорните отношения между Határ Diszkont и купувачите, които не са местни за Съюза лица, потвърждава тези съображения [17].

43. Освен това от акта за преюдициално запитване е видно, че Határ Diszkont твърди, без това да е оспорено, че размерът на комисионата за обработване, а именно 15 % от сумите за авансово платения ДДС, които впоследствие са възстановени, е изчислен въз основа на направените разходи. Следователно основната функция на комисионата за обработване не е да служи за възнаграждение, представляващо действителната равностойност на предоставената на получателя услуга, която води до приходи от икономическа дейност, различна от свързаната с доставката на освободените стоки, а за покриване на последващите разходи на Határ Diszkont за прилагане на освобождаването, свързано с доставката на въпросните стоки.

44. Освен това, съгласно постоянната съдебна практика в областта на ДДС доставчиците събират данъка за сметка на държавата и в интерес на държавната хазна. Доставчиците са лица — платци на ДДС, въпреки че този данък върху потреблението в крайна сметка е в тежест на крайния потребител [18]. Да се обложи с ДДС възнаграждението на Határ Diszkont от такава дейност по събиране — дори от гарантиране на прилагането на освобождаването чрез намаляване на цената от 127 на 104,05 — за сметка на държавата, би било най-малкото несвойствено за системата.

[15] Вж. по-специално решение от 18 април 2024 г., Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333 т. 35).

[16] 15 % от 27 е равно на 4,05.

[17] Вж. трети параграф от раздела, озаглавен „Жалбата в главното производство“, на стр. 9 от превода на преюдициалното запитване на френски език.

[18] Решения от 20 октомври 1993 г., Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25), и от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 21).

45. Що се отнася до изтъкнатото в решението на данъчния орган обстоятелство, че продажбата на изнесените стоки и дейностите по обработване не съвпадат във времето [19], искам да подчертая, че промяната в цената на доставка или услуга по принцип никога не е едновременна с продажбата или доставката, а винаги е последваща. В случая в крайна сметка става въпрос за промяна на цената. Ако купувачите, които не са местни лица, искат да извършат тази сделка за закупуване на освободените стоки от магазина на Határ Diszkont, те трябва да приемат последваща промяна на цената при прилагането на освобождаването. В случай че не са съгласни, трябва да отидат в друг магазин.

46. В заключение, от всички изложени по-горе съображения следва, че в настоящия случай дейностите по обработване на възстановяването на сумите за авансово платения ДДС за целите на освобождаването на разглежданите доставки на стоки според мен не водят до специфична доставка на услуга, отделна от посочените доставки, която би била облагаема съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

3. При условията на евентуалност, по характера на доставката като на съпътстваща и несамостоятелна

47. Ако Съдът приеме, че дейността по обработване с цел възстановяване на сумите за авансово платения ДДС води до отделна доставка на услуги, тя според мен във всички случаи би била несамостоятелна и съпътстваща основната доставка, а именно освободената доставка на стоките, поради което и двете биха подлежали на еднакво данъчно третиране, а именно режим на освобождаване.

48. В постоянната си практика Съдът изхожда от принципа, че за целите на ДДС в общия случай всяка сделка трябва да се счита за отделна и самостоятелна доставка. Принципът на самостоятелност на всяка доставка обаче не е абсолютен. Съгласно съдебната практика изключение от този принцип е възможно, когато дадена доставка е несамостоятелна и съпътстваща основната доставка [20].

49. Освен това 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 една единна сделка, когато не са самостоятелни. Такава единна доставка е налице в частност когато един или повече елементи трябва да се разглеждат като съставляващи основната доставка, а други елементи, обратно, трябва да се разглеждат като една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка [21].

50. В своята съдебна практика Съдът е изтъкнал някои показатели за установяване на наличието на съпътстваща несамостоятелна доставка.

[19] Вж. четвърти параграф от раздела, озаглавен „Решение на първоинстанционния данъчен орган“, на стр. 6 от превода на преюдициалното запитване на френски език.

[20] Вж. по-специално решение от 18 април 2024 г., Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333 т. 35 и цитираната съдебна практика). Вж. също представеното от мен заключение по дело Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, т. 16 и сл. с други препратки към съдебната практика).

[21] Вж. по-специално решение от 18 април 2024 г., Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, т. 36 и 37 и цитираната съдебна практика).

51. На първо място, съпътстващите несамостоятелни доставки обикновено нямат самостоятелен икономически интерес за получателя на основната доставка. От икономическа гледна точка те имат чисто съпътстваща функция, тъй като служат само за допълването на основната доставка и поради това обикновено я следват [22]. От гледна точка на средния потребител, тяхната икономическа цел може да бъде постигната само във връзка с основната доставка. Следователно една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите тя представлява не цел сама по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната доставка [23].

52. По настоящото дело този критерий е изпълнен. Както е видно от точки 38 и 39 от настоящото заключение, купувачите, които не са местни за Съюза лица, имат икономически интерес от дейностите по обработване за възстановяването на сумите за авансово платения ДДС, което не е отделно от основната услуга, състояща се в освободена от ДДС доставка на стоки за износ. Освобождаването и съответно осъществяването на дейностите, насочени към прилагането на това освобождаване, са пряко зависими от посочените доставки. Без доставка и съответно без освобождаване, не би имало обработване на посоченото освобождаване и обратното. Следователно икономическите интереси от доставките и дейностите по обработване са взаимозависими.

53. На второ място, Съдът разглежда съответната стойност на основната и съпътстващата доставка, като стойността на последната обикновено е пренебрежимо малка спрямо тази на първата [24].

54. В настоящия случай сумата, начислена от Határ Diszkont като комисиона за обработване, се равнява на 15 % от сумите на авансово платения ДДС, чиято ставка, както е видно от акта за преюдициално запитване, е 27 %. Следователно стойността на доставката (ако има такава), състояща се в обработването на възстановяването на посочените суми, е равна на 4,05 % от цената на доставките и може да се счита за незначителна спрямо стойността на основната доставка.

55. Не е релевантно обстоятелството, изтъкнато от Комисията в нейното становище, че заявлението за възстановяване на сумите за авансово платения ДДС може евентуално да бъде подадено до служител, на когото е възложено обработването, и че съответно доставката може да бъде извършена и от трето лице, независимо от търговеца, който е доставил стоките. Всъщност от съдебната практика е видно, че теоретичната възможност съпътстващата несамостоятелна доставка да се извършва и от трето лице, не е пречка да се приеме, че е налице съпътстваща несамостоятелна доставка [25]. Освен това съпътстващата несамостоятелна доставка винаги се извършва от същия икономически оператор, който извършва и основната доставка. Това е присъщо на съпътстващия характер на въпросната доставка. Ако тази доставка се извършва от трето лице като самостоятелна и следователно несъпътстваща доставка, тя би била облагаема. Като пример могат да бъдат посочени транспортните разходи. Ако продавачът сам транспортира стоката (например книга), това

[22] Вж. в това отношение представеното от мен заключение по дело Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, т. 41 и цитираната съдебна практика).

[23] Вж. по-специално решения от 4 май 2023 г., Finanzamt X (Постоянно инсталирано оборудване и машини) (C-516/21, EU:C:2023:372, т. 30 и цитираната съдебна практика), и от 18 април 2024 г., Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, т. 37 и цитираната съдебна практика).

[24] Вж. представеното от мен заключение по дело Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, т. 39 и цитираната съдебна практика).

[25] Вж. представеното от мен заключение по дело Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, т. 43 и цитираната съдебна практика).

би било съпътстваща доставка (облагаема с намалена ставка). Ако обаче продавачът възложи транспорта на стоката (книгата) на трето лице, това би било самостоятелна доставка (облагаема със стандартната ставка).

56. Накрая, целта на освобождаването, приложимо към доставките на стоки, т.е. предвиденото в член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, е в рамките на международната търговия да се зачита принципът за облагане на съответните стоки по тяхното местоназначение и съответно да се гарантира, че разглежданата сделка ще бъде обложена с данък единствено на мястото, на което те ще бъдат потребявани[26]. Тъй като ДДС е данък върху потреблението, който се начислява на данъчната територия на Унгария, а изнесените стоки ще се потребяват извън нея, доставката на тези стоки не трябва да се облага с ДДС. Така се избягва двойното данъчно облагане (обикновено другата държава облага вноса на стоките)[27] и стоките, произвеждани в Съюза и изнасяни извън него, не са в неблагоприятно конкурентно положение поради това двойно данъчно облагане.

57. Тълкуване на Директивата за ДДС, което би дало възможност да се приеме, че доставки, които имат за цел възстановяването на суми за авансово платен ДДС в приложение на горепосоченото освобождаване, обаче би било в противоречие с тези цели. Всъщност облагането с ДДС на съпътстваща доставка, необходима за възстановяването на посочените суми в приложение на посоченото освобождаване, би застрашило данъчния неутралитет на износа.

4. По освобождаването на основание член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС

58. При условията на евентуалност спрямо предходното ще разгледам въпроса за прилагането на освобождаването, предвидено в член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, на което се позовава запитващата юрисдикция.

59. Член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, който се съдържа в дял IX, глава 6 от нея, задължава държавите членки да освобождават от ДДС „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)“ от посочената директива.

60. От текста му следва, че с изключение на освобожданията, свързани с дейности от обществен интерес, посочени в член 132 от Директивата за ДДС, както и на освобожданията в полза на редица разнообразни дейности, попадащи в обхвата на член 135 от същата директива, въпросната разпоредба освобождава доставките на услуги, включително доставките на транспортни услуги и спомагателните сделки, които са пряко свързани с износа или вноса на стоки, *попадащи в обхвата на член 61 и член 157, параграф 1, буква а*) от Директивата за ДДС.

[26] Решения от 17 октомври 2019 г., Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, т. 20), и от 17 декември 2020 г., BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, т. 50).

[27] Заключение на генерален адвокат Campos Sánchez-Bordona по дело BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, т. 66 и цитираната съдебна практика).

61. Стоките, посочени в член 61 от Директивата за ДДС, са тези, които не са в свободно обращение, а са поставени в митнически или подобен склад [28], или които са в свободно обращение, но са обхванати от вътрешната транзитна процедура на Съюза, или които са обхванати от режим на временен внос с пълно освобождаване от вносно мито, или, накрая, които са обхванати от режим на външен транзит. Колкото до член 157, параграф 1, буква а) от същата директива, той се отнася до стоки, които са предназначени за поставяне в склад, различен от митнически или подобен на митнически склад.

62. Налага се обаче изводът, че нищо в преписката не сочи, че изнесените в настоящия случай стоки се намират в някое от положенията по член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС. Следователно тази разпоредба не е приложима в настоящия случай [29].

5. Междинно заключение

63. В заключение предлагам на първия преюдициален въпрос да се отговори по следния начин. Член 1, параграф 2 и член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че дейностите по обработване, извършвани от продавача за възстановяване на суми за ДДС, платен авансово от купувачи, които не са местни за Съюза лица, в рамките на освободени от ДДС сделки, отнасящи се до доставки на стоки, които впоследствие тези купувачи изнасят, не водят до специфична доставка на услуга, отделна от посочените доставки. Следователно тези дейности не подлежат на облагане съгласно посочената директива, тъй като представляват само прилагане на освобождаването и не са израз на упражняване на специфична икономическа дейност, различна от свързаната с доставката на стоките.

Б. По втория, третия и четвъртия преюдициален въпрос

64. С оглед на отговора, който предлагам да се предостави на първия преюдициален въпрос, не е необходимо да се отговаря на втория, третия и четвъртия преюдициален въпрос. При условията на евентуалност обаче по-нататък ще изложа накратко съображенията си по тези въпроси.

1. По втория преюдициален въпрос

65. С втория си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи — ако се приеме, че разглежданите дейности по обработване представляват облагаема доставка на услуга — дали такава доставка следва да се счита за освободена на основание член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС.

66. Съгласно тази разпоредба държавите членки освобождават сделките, отнасящи се по-специално до „депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти“.

[28] Член 61 от Директивата изрично препраща към член 156 от нея.

[29] В това отношение отбелязвам, че решение от 8 ноември 2018 г., Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), на което се позовава запитващата юрисдикция в акта за преюдициално запитване, се отнася до стоки в режим на външен транзит (вж. т. 8, 24, 51 и 61 от това решение).

67. Запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно приложимостта на тази разпоредба, тъй като купувачите, които не са местни за Съюза лица и които са получили доставката на стоките, съгласно закона имат парично вземане към Határ Diszkont за възстановяването на сумите за авансово платения ДДС, а комисионата за обработване е свързана с това вземане.

68. В настоящия случай не е осъществена финансова сделка, която да обоснове прилагането на разглежданата разпоредба[30]. По-конкретно, Határ Diszkont не предоставя кредит на купувачите, които не са местни лица. То само задържа сумите, съответстващи на ДДС върху въпросните покупки, които би трябвало да внесе в държавната хазна, ако освобождаването не беше приложено, докато купувачите, които не са местни лица, предоставят документите, които дават възможност да се докаже, че материалноправните условия за освобождаването действително са изпълнени. След предоставянето на съответните документи и изясняването на обстоятелството, че за тези сделки не се дължи ДДС поради прилагането на освобождаването, Határ Diszkont възстановява съответната сума на купувача, който не е местно лице.

69. От това следва, че при всички положения предвиденото в член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС освобождаване не е приложимо в настоящия случай.

2. По третия преюдициален въпрос

70. С третия си преюдициален запитващата юрисдикция по същество иска — ако отговорът на първия и втория въпрос е утвърдителен — да се установи дали е в съответствие с принципа на защита на оправданите правни очаквания данъчният орган да облага с ДДС определени сделки, отнасящи се до изтекъл период, в три хипотези: първо, в случай че в продължение на няколко години този орган е проверявал и приемал декларациите за ДДС на данъчнозадълженото лице, без по време на проведените редица данъчни ревизии да е оспорил квалификацията на тези сделки като „освободени от ДДС сделки“; второ, в случай че не е информирал данъчнозадълженото лице, че е изменена действащата национална правна уредба, в която в редакцията преди изменението на законодателството сред освободените от данък доставки на услуги изрично са били споменати посочените сделки; и трето, в акта за преюдициално запитване се прави позоваване на обстоятелството, че в хода на данъчната ревизия през 2020 г. Határ Diszkont е поискало становището на данъчния орган[31]. Съгласно получения от Határ Diszkont отговор разглежданата комисиона за обработване трябва да се счита за разход, съпътстващ освободена от ДДС доставка на стоки и като такава подлежи на същия режим за освобождаване от ДДС като приложимия към основната сделка.

71. Съгласно практиката на Съда принципът на защита на оправданите правни очаквания е един от основните принципи на Съюза[32]. Съдът уточнява, че принципът на защита на оправданите правни очаквания се прилага за всеки правен субект, у когото административен орган е събудил основателни надежди с конкретните уверения, които му е

[30] Вж. в това отношение решение от 17 декември 2020 г., Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, т. 41 и цитираната съдебна практика).

[31] Вж. точка 20 от настоящото заключение.

[32] Вж. решения от 7 юни 2005 г., VEMW и др. (C-17/03, EU:C:2005:362, т. 73 и цитираната съдебна практика), и от 14 март 2013 г., Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, т. 23 и цитираната съдебна практика).

дал [33]. Този принцип предполага действията на административните органи да са породили в представите на един предпазлив и съобразителен икономически оператор разумно и оправдано очакване [34].

72. Първо, възниква въпросът дали е в съответствие с принципа за защита на оправданите правни очаквания обстоятелството, че при няколко данъчни ревизии не е оспорена квалификацията като „освободени от ДДС сделки“ на дейностите по обработване на възстановяването на сумите за авансово платения ДДС.

73. От съдебната практика следва, че самото приемане, дори в продължение на няколко години, от страна на данъчната администрация на декларации за ДДС, които не включват суми, свързани с определени сделки, не е равнозначно на конкретно уверение, предоставено от тази администрация, относно неприлагането на ДДС към тези сделки, и следователно не би могло да породи у това данъчнозадължено лице оправдани правни очаквания в това отношение [35]. По същия начин самото приемане в продължение на няколко години на подадените от данъчнозадължено лице декларации за ДДС, без да се оспори квалифицирането на тези сделки като „освободени от ДДС сделки“, според мен по принцип не е равнозначно на конкретно уверение. Следователно такова приемане не може да събуди в съзнанието на нормално предпазлив и съобразителен икономически оператор основателно доверие във факта, че тези сделки са освободени [36].

74. В настоящия случай обаче от акта за преюдициално запитване е видно, че протоколите от данъчните проверки „ясно показвали“, че „в продължение на години данъчният орган е считал, че [Határ Diszkont] законосъобразно е изда[вало] фактури без ДДС за услугата за обработване“. Запитващата юрисдикция обаче не предоставя повече уточнения в това отношение. Следователно тази юрисдикция следва да провери дали по смисъла на посочената по-горе практика на Съда тези протоколи съдържат „конкретни уверения“ по отношение на данъчното третиране на разглежданата услуга за обработване, ако се приеме, quod non, че такава услуга е налице в настоящия случай [37].

75. Второ, що се отнася до липсата на информация за промяната в действащото национално законодателство, не виждам как подобен пропуск би могъл да представлява „конкретно уверение“, пораждащо оправдани надежди по смисъла на съдебната практика, посочена в точка 71 от настоящото заключение. Освен това изглежда, че данъчните органи не са задължени да информират данъчнозадължените лица за промените в данъчното законодателство, за които нормално предпазливите и съобразителни икономически оператори би трябвало да са осведомени.

[33] Вж. по-специално решение 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).

[34] Вж. в това отношение представеното от мен заключение по дело BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, т. 68 и цитираната съдебна практика).

[35] 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).

[36] Вж. също в този смисъл 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).

[37] В това отношение отбелязвам, че не е изключено в някои конкретни случаи практика на данъчен орган относно данъчното третиране на определени сделки да породи оправдани надежди у икономическия оператор по отношение на това третиране, поради което различно прилагане с обратна сила, основано на промяна на становището на този орган, би могло да се окаже проблематично. Все пак предвид отговора на първия преюдициален въпрос, който предлагам, не считам за необходимо да разглеждам тук деликатния въпрос за определяне на обхвата на понятието „конкретно уверение“ на данъчния орган в рамките на данъчни ревизии, отнасящи се до предходни данъчни периоди.

76. Трето, сведението, предоставено от данъчния орган в отговор на искането на Határ Diszkont, според мен не може да се определи в настоящия случай като „конкретно уверение“, пораждащо оправдани очаквания. Както посочва самата запитваща юрисдикция, това становище, което впрочем няма задължителна сила, е било изпратено по време на данъчната ревизия (и поради тази ревизия). Следователно такова сведение „ex post“ и без задължителна сила не би могло да се отрази на вече осъществените сделки, които са били предмет на данъчната ревизия.

3. По четвъртия преюдициален въпрос

77. В четвъртия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция има съмнения относно тълкуването на членове 73 и 78 от Директивата за ДДС, що се отнася до данъчната основа, която следва да се вземе предвид в настоящия случай, и до метода на изчисляване на ДДС. По-конкретно, като отчита практиката на Съда, запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно възприетия от данъчния орган подход да счита, че в настоящия случай комисионата за обработване е нетна, а не брутна сума, включваща ДДС. На този въпрос следва да се отговори само ако при утвърдителен отговор на първите три въпроса посочените дейности по обработване се считат за облагаема, а не за освободена доставка на услуга.

78. В това отношение припомням, че съгласно член 73 от Директивата за ДДС данъчната основа включва „всичко, което представлява насрещна престация“, получена или която следва да бъде получена от доставчика. Стойността на насрещната престация съответства на договорената цена, платена от получателя на доставката. По-нататък, член 78, буква а) от тази директива изяснява, че данъчната основа включва всички данъци с изключение на самия данък върху добавената стойност. Към тази данъчна основа е приложима съответната данъчна ставка (член 93 от посочената директива). В член 1, параграф 2 от Директивата още по-ясно се посочва, че за всяка сделка ДДС, начисляван върху цената по ставката, приложима за стоката или услугата, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС[38].

79. Ето защо, за да се определи данъчната основа, от всяка насрещна престация по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС следва да се приспадне дължимия съгласно закона ДДС в съответствие с член 78, буква а) от тази директива[39].

80. От всички тези съображения следва, че всяка договорена (брутна) цена винаги включва ДДС в предвидения по закон (правилен) размер, без за данъка, на който има право данъчният кредитор, да е от значение дали страните по договора знаят за този правилен размер, или не[40].

[38] Вж. представеното от мен заключение по дело Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Възможност за извършване на корекция в случай на неправилна данъчна ставка) (C-606/22, EU:C:2023:893, т. 29).

[39] Вж. представеното от мен заключение по дело Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Възможност за извършване на корекция в случай на неправилна данъчна ставка) (C-606/22, EU:C:2023: 893, т. 30).

[40] Вж. представеното от мен заключение по дело Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Възможност за извършване на корекция в случай на неправилна данъчна ставка) (C-606/22, EU:C:2023:893, т. 32). Вж. също решение от 21 март 2024 г., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Възможност за извършване на корекция в случай на неправилна данъчна ставка) (C-606/22, EU:C:2024:255, т. 26 и цитираната съдебна практика).

81. Така Съдът изрично постановява, че от член 78, 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 [41].

82. В настоящия случай, ако се приеме, quod non, че разглежданите дейности по обработване са облагаема и неосвободена доставка на услуга, договорената цена, а именно 15 % от сумите за авансово платения ДДС, които впоследствие са възстановени, би трябвало да се разглежда като брутна цена, в която вече е включен ДДС. Данъчната основа, върху която след това следва да се приложи ставката на ДДС, трябва да се изчисли съответно. Обстоятелството, че данъчнозадълженото лице може погрешно да е счело, че разглежданите сделки са освободени и следователно според него приложимата към тези сделки данъчна ставка е трябвало да бъде нулева, не би било релевантно в това отношение.

VI. Заключение

83. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори по следния начин на преюдициалните въпроси, отправени от Szegedi Törvényszék (Окръжен съд Сегед, Унгария):

„Член 1, параграф 2 и член 2, параграф 1, буква в) 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

дейностите по обработване, извършвани от продавача за възстановяване на суми за данък върху добавената стойност (ДДС), платен авансово от купувачи, които не са местни за Европейския съюз лица, в рамките на освободени от ДДС сделки, отнасящи се до доставки на стоки, които впоследствие тези купувачи изнасят, не водят до специфична доставка на услуга, отделна от посочените доставки. Следователно тези дейности не подлежат на облагане съгласно посочената директива, тъй като представляват само прилагане на освобождаването и не са израз на упражняване на специфична икономическа дейност, различна от свързаната с доставката на стоките“.

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