Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

17 декември 2020 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Освобождавания при износ — Член 146, параграф 1, буква б) — Стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Европейския съюз от купувач, който не е установен на територията на съответната държава членка — Член 147 — „Стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниц[и]“, неустановени в Съюза — Понятие — Стоки, които действително са напуснали територията на Съюза — Доказване — Отказ за възстановяване при износ — Принципи на данъчна неутралност и на пропорционалност — Измама“

По дело C-656/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Административен и трудов съд Сегед, Унгария) с акт от 22 август 2019 г., постъпил в Съда на 4 септември 2019 г., в рамките на производство по дело

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: E. Regan, председател на състава, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos и I. Jarukaitis (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., от A. Hajós, A. I. Dobos и L. Horváth, ügyvédek,

– за унгарското правителство, от M. Z. Fehér и G. Koós, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от L. Havas, L. Lozano Palacios и F. Clotuche-Duvieusart, в качеството на представители,

* Език на производството: унгарски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 юли 2020 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 146 и 147 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 принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност.

2 Запитването е отправено във връзка със спор между BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (наричано по-нататък „Bakati“) и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) (наричана по-нататък „Дирекция „Жалби“) по повод на решение, с което се отказва предвиденото за стоките, които се пренасят в личния багаж на пътниците, освобождаване от данък върху добавената стойност (ДДС).

3 От 1 април 2020 г. този спор е подсъден на Szegedi Törvényszék (Окръжен съд Сегед, Унгария), за което същият уведомява Съда, без обаче да оттегля въпросите, отправени от Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Административен и трудов съд Сегед, Унгария).

Правна уредба

Правото на Съюза

Директивата за ДДС

4 Член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

5 Дял IX от тази директива се отнася до освобожданията. Глава 1 от него се състои само от член 131, който предвижда:

„Освобожданията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

6 Глава 6 от този дял IX е озаглавена „Освобождавания при износ“ и включва членове 146 и 147. Съгласно член 146, параграф 1, буква б):

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

б) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността 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“.

7 В член 147 от Директивата за ДДС се уточнява:

„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 EUR или равностойността им в национална валута, […]

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. В този случай „постоянен адрес или обичайно местоживеене“ означава мястото, вписано като такова в паспорта, личната карта или друг документ, признат като документ за установяване на самоличността от държавата членка, на чиято територия се извършва доставката.

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

[…]“.

8 Дял XI от Директивата за ДДС се отнася до „[з]адължения[та] на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“. В глава 7 от този дял XI, озаглавена „Други разпоредби“, се намира член 273, който гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки на формалности, свързани с преминаването на границите“.

Делегиран регламент (ЕС) 2015/2446

9 Член 1 от Делегиран регламент (ЕС) 2015/2446 на Комисията от 28 юли 2015 година за допълнение на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за определяне на подробни правила за някои от разпоредбите на Митническия кодекс на Съюза (ОВ L 343, 2015 г., стр. 1) съдържа определения за целите на прилагането на този делегиран регламент.

10 Съгласно точка 5 от този член 1 понятието „багаж“ означава всички стоки, пренасяни по какъвто и да било начин във връзка с пътуване на физическо лице“.

Унгарското право

11 Член 98 от Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) гласи:

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

[…]

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.

(2) Параграф 1 се прилага, ако са изпълнени следните условия:

a) органът, който разпорежда изнасянето на стоките от територията на Общността, е удостоверил, че те са напуснали тази територия в момента на доставката или най-късно в 90-дневен срок от извършването на доставката, […]

[…]

(3) Параграф 1, буква b) може да се приложи, стига да са изпълнени условията на членове 99 и 100, когато в този контекст купувачът не е установен в Унгария, или при липса на такова установяване, няма постоянен адрес или обичайно пребиваване в страната.

[…]“.

12 Член 99 от Закона за ДДС има следния текст:

„(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 EUR;

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 […];

c) обстоятелството, че стоките са напуснали територията на Общността, да бъде удостоверено от митническото учреждение на напускане чрез заверяване и подпечатване на формуляра, предоставен за тази цел от държавната данъчна администрация […], като едновременно бъдат представени стоките и оригинала на фактурата, потвърждаваща извършването на доставката им.

(2) За да се ползва от освобождаването, продавачът на стоките трябва, освен да издаде фактура, да попълни и формуляр на заявлението за възстановяване на данъка по искане на чуждестранния пътник. […] 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) ако данъкът е начислен при доставката на стоките, да възстанови начисления данък на чуждестранния пътник в съответствие с параграфи 5—8.

[…]

(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.

[…]

(9) В случай че данъкът е начислен в съответствие с параграф 4, буква b) и продавачът на стоките го е изчислил и декларирал предварително като дължим данък, той има право […] да приспадне от дължимия данък […] сумата на възстановения данък, при условие че тази сума е записана отделно в счетоводните му документи.

[…]“.

13 В член 259, точка 10 от Закона за ДДС понятието „чуждестранен пътник“ е определено като „физическо лице, което не е гражданин на държава членка […] и няма право на пребиваване в държава членка […], както и лице, което макар да е гражданин на държава членка […], пребивава извън територията на Общността“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

14 До април 2015 г. Bakati търгува на едро с декоративни растения. След това то се занимава с търговия на дребно извън търговски обекти. От 2015 г. нататък годишният му оборот значително се увеличава, като от 50 милиона унгарски форинта (HUF) (около 140 000 EUR) нараства на 1 милиард унгарски форинта (около 2 784 000 EUR). През 2016 г. 95 % от дейността му се състои в това да доставя на двадесет частни лица, членове на три семейства, големи количества хранителни, козметични и почистващи продукти. Поръчките са извършвани по телефона, като доставките са няколкостотин на брой.

15 Съответните стоки са превозвани за сметка на Bakati от склада му в Сегед (Унгария) до нает от купувачите склад в Томпа (Унгария), в близост до сръбско-унгарската граница, където фактурите и формулярите на заявленията за възстановяване на ДДС в полза на чуждестранни пътници, изготвени от Bakati въз основа на предоставената от тези купувачи информация, са предавани заедно със съответните стоки срещу плащане на покупната цена. След това въпросните купувачи превозват тези стоки като личен багаж с частен автомобил до Сърбия. За тези стоки те се ползват от освобождаването от ДДС, предвидено за пренасяните от чуждестранните пътници в личния им багаж стоки, като връщат на Bakati заверения от митническото учреждение на напускане екземпляр от формуляра на заявлението за възстановяване на ДДС, съдържащ отбелязване, че в Томпа стоките са напуснали територията на Европейския съюз. След като получи този формуляр, Bakati им възстановява платения от тях при покупката ДДС.

16 В декларациите си по ДДС за данъчната 2016 г. Bakati посочва в съответствие с член 99, параграф 9 от Закона за ДДС като подлежащ на приспадане от дължимия данък възстановения на същите купувачи ДДС, обща сума в размер на 339 788 000 HUF (около 946 000 EUR).

17 В резултат на извършена данъчна проверка Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Данъчна и митническа дирекция за област Чонград (Унгария) установява, че процесните придобивни сделки надхвърлят личните и семейните нужди на купувачите и че са извършени с цел препродажба на закупените стоки. Според този орган това изключва възможността тези стоки да бъдат личен багаж по смисъла на приложимото законодателство. Посоченият орган приема освен това, че Bakati няма право на освобождаването от ДДС при износ, тъй като това дружество не е искало митническо оформяне за износ във връзка с въпросните стоки и не разполага с необходимите за целта документи. Поради това с решение от 27 юни 2018 г. той разпорежда на Bakati да плати разликата в ДДС в размер на 340 598 000 HUF (около 948 200 EUR), заедно с глоба за данъчно нарушение в размер на 163 261 000 HUF (около 454 500 EUR) и лихви за забава в размер на 7 184 000 HUF (около 20 000 EUR).

18 Тъй като това решение е потвърдено с решение на Дирекция „Жалби“ от 31 октомври 2018 г., Bakati сезира Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Административен и трудов съд Сегед) с жалба за отмяна на последното.

19 В подкрепа на жалбата си Bakati изтъква в частност, че тъй като в данъчното право липсва дефиниция на понятията „личен“ или „пътнически багаж“, митническите органи не могат да откажат да заверят формуляр за стоки, които са напуснали територията на Унгария, с единствения мотив, че може да се предположи, че купувачите имат намерение да препродадат тези стоки. Освен това то нямало никакво намерение да избягва данъка, тъй като по силата на член 98 от Закона за ДДС имало право на освобождаване от ДДС при износ. Освен това данъчният режим на процесните сделки не можел да зависи от митническите правила и целта на освобождаването на износа била спазена, тъй като въпросните стоки действително са напуснали територията на Съюза.

20 Дирекция „Жалби“ иска тази жалба да бъде отхвърлена.

21 Запитващата юрисдикция подчертава, че Bakati без никакво съмнение е знаело, че купувачите не са закупували въпросните стоки за лично или семейно ползване, а за да ги препродават на пазарите в Сърбия, и че членовете на три семейства са участвали в процесните сделки с цел стойността на всяка доставка да не надвишава определена сума, улеснявайки преминаването на стоките през границата между Унгария и Сърбия. Тя уточнява, че е безспорно, че въпросните стоки всеки път са напускали територията на Унгария.

22 Що се отнася до съществото на спора, тази юрисдикция отбелязва като начало, че съгласно решение на Kúria (Върховен съд, Унгария) от 8 декември 2016 г., на което основава решението си дирекция „Жалби“, следва при обстоятелства, подобни на тези, по които се е произнесъл

посоченият съд, най-напред да се разгледа въпросът дали са изпълнени условията за прилагането на член 99 от Закона за ДДС. Съгласно това съдебно решение на понятието „багаж“ отговарят само стоките, които пътникът купува за свои собствени нужди или за подарък, и следователно този член 99 не допуска под формата на багаж да се изнасят стоки, чието количество достига търговски мащаб. Тъй като обаче доставката на дадена стока се облага в държавата, в която тази стока в крайна сметка се потребява, Kúria (Върховен съд) задължава данъчните органи, ако се докаже, че съответните стоки са напуснали територията на Съюза, да проверят дали е приложимо друго предвидено в член 98 от Закона за ДДС основание за освобождаване от ДДС.

23 Тъй като членове 98 и 99 от Закона за ДДС съответстват на членове 146 и 147 от Директивата за ДДС, посочената юрисдикция се пита на първо място как с оглед на споменатото съдебно решение трябва да се дефинира понятието „личен багаж“. Тя счита, че следва да се вземе предвид общоупотребимият смисъл на този израз и че целта на износа е от решаващо значение. Това изключвало възможността в обхвата на това понятие да попадат стоки, предназначени за препродажба. При липсата обаче на съответна практика на Съда било необходимо да се отправи преюдициално запитване до него.

24 На второ място, същата юрисдикция счита, че тъй като въпросните купувачи не са променили намерението си да се ползват от предвиденото за чуждестранните пътници освобождаване от ДДС и тъй като липсва износ извън Унгария в рамките на единния митнически режим, данъчните органи не са били длъжни да преквалифицират процесните доставки.

25 Според запитващата юрисдикция, след като е знаело за измамните действия на въпросните купувачи и е било наясно, че не са изпълнени условията за предвиденото в полза на чуждестранните пътници освобождаване, Bakati не е трябвало да им издава съответния формуляр на заявлението за възстановяване на ДДС. Нямало значение дали тези купувачи действително са заобиколили сръбското данъчно законодателство. От значение било единствено обстоятелството, че с поведението си Bakati съзнателно, според запитващата юрисдикция, е улеснило измамната дейност на въпросните купувачи и умишлено е нарушило изискванията на Закона за ДДС, като е намалило неоснователно данъчната си основа във връзка с възстановяването на данъка, от който чуждестранните пътници са освободени.

26 Ако при такива обстоятелства данъчните органи бяха длъжни да допуснат освобождаване от ДДС на друго правно основание, различно от предвиденото за чуждестранните пътници, като преквалифицират процесните сделки, недобросъвестността на Bakati не би имала правни последици. Това би дало на Bakati неправомерно конкурентно предимство и би било в нарушение на принципа на данъчна неутралност и в разрез с предвиденото в член 273 от Директивата за ДДС задължение за държавите членки да вземат мерки за борба с данъчните измами и избягването на данъци. В това отношение би могло да се възприеме постановеното в решение от 17 май 2018 г., Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), а именно че не се допуска данъчнозадължените лица да избират режим на освобождаване от ДДС след определения за целта срок.

27 Освен това, нарушавайки приложимите формални изисквания, Bakati и въпросните купувачи умишлено прикрили действителната си икономическа дейност от данъчните и митническите органи. Такова нарушение правело невъзможна проверката дали са изпълнени материалноправните условия за освобождаване от ДДС. Било неправилно твърдението на Bakati, че поставеният от митническите органи печат върху формуляра на заявлението за възстановяване на ДДС в полза на чуждестранни пътници може да обоснове прилагането на режима на освобождаване на доставки за износ. Всъщност предвиденото в полза на чуждестранните пътници освобождаване от ДДС се отнасяло до определена категория лица,

различна от тази, за която се отнася освобождаването при износ, поради което било необходимо да се уточни на какво основание съответният купувач има право на възстановяване.

28 При тези обстоятелства Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Административен и трудов съд Сегед, Унгария) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Съвместима ли е с член 147 от [Директивата за ДДС] практиката на държава членка, при която понятието „личен багаж“, установено като понятиен признак на освободената от ДДС доставка на стоки за чуждестранни пътници, се отъждествява с понятието „лични вещи“, използвано в Конвенцията върху митническите улеснения в полза на туризма, подписана в Ню Йорк на 4 юни 1954 г. [*Recueil des traités des Nations unies*, том 276, стр. 230], и в Допълнителния протокол към нея, и с понятието „багаж“, определено в член 1, точка 5 от Делегиран регламент [2015/2446]?

2) При отрицателен отговор на предходния преюдициален въпрос, как трябва да се определи понятието „личен багаж“ в член 147 от Директивата за ДДС, като се има предвид, че посочената директива не дава определение за него? Съвместима ли е с разпоредбите на правото на Съюза национална практика, при която данъчните органи на държава членка вземат предвид само „обичайното значение на израза“?

3) Следва ли членове 146 и 147 от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че когато дадено данъчнозадължено лице няма право на освобождаването на доставки на стоки, предвидено в член 147 от посочената директива в полза на чуждестранни пътници, трябва да се провери дали евентуално е приложимо освобождаването на доставки на стоки за износ по член 146 от същата директива, дори ако не са изпълнени митническите формалности, предвидени в Митническия кодекс на Съюза и в делегираното законодателство?

4) Ако отговорът на предходния преюдициален въпрос е в смисъл, че когато освобождаването в полза на чуждестранни пътници не е приложимо, сделката може да бъде обект на освобождаване от ДДС при износ, правната сделка може ли да се квалифицира като освободена от ДДС доставка на стоки за износ въпреки изразеното от клиента намерение към момента на поръчката?

5) При утвърдителен отговор на трети и четвърти преюдициален въпрос, в случай като разглеждания, при който към момента на доставката на стоките издателят на фактурата е знаел, че те са закупени с цел препродажба, но чуждестранният купувач въпреки това е искал да ги изведе от страната в съответствие с режима за чуждестранни пътници, поради което издателят на фактурата е действал недобросъвестно, като е издал предвидения за целта формуляр на заявлението за възстановяване на данъка съгласно посочения режим, и като е възстановил поради освобождаването в полза на чуждестранни пътници начисления данък върху добавената стойност, съвместима ли е с членове 146 и 147 от Директивата за ДДС и с действащите в правото на Съюза принципи на данъчна неутралност и на пропорционалност практиката на държава членка, при която данъчният орган отказва възстановяване на данъка, неправилно деклариран и платен за доставка на стоки за чуждестранни пътници, без да квалифицира тези сделки като доставки на стоки за износ и без да извършва съответната корекция, макар да е безспорно, че стоките са напуснали Унгария като пътнически багаж?“.

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

29 Най-напред следва да се отбележи, че Bakati оспорва като непълно и дори невярно представеното от запитващата юрисдикция изложение на фактите. Поради това то приканва Съда да отговори на два допълнителни въпроса, които формулира в писменото си становище, или служебно да вземе предвид при анализа на поставените от запитващата юрисдикция въпроси принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, тъй като според него, за да се даде полезен отговор на тази юрисдикция, във всички случаи е необходимо тези принципи да бъдат взети предвид с оглед на фактите, които излага.

30 Съгласно постоянната практика на Съда, в рамките на производството по член 267 ДФЕС, основано на ясно разделение на правомощията между националните юрисдикции и Съда, всяка преценка на фактите по делото е от компетентността на националния съд. Следователно Съдът е оправомощен да се произнася по тълкуването или валидността на текст от правото на Съюза единствено с оглед на фактите, които са му посочени от националната юрисдикция (решение от 21 юли 2016 г., Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, т. 29 и цитираната съдебна практика).

31 Твърдените от Bakati допълнителни факти съответно не могат да бъдат взети предвид от Съда. Освен това нищо в представената на Съда преписка, извън тези твърдения, не дава основание да се смята, че вземането предвид на въпросните факти е необходимо, за да се даде на запитващата юрисдикция полезен отговор.

32 Освен това в рамките на предвиденото в член 267 ДФЕС сътрудничество между Съда и националните юрисдикции само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на висящото пред него дело — както необходимостта от преюдициално решение, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно единствено националният съд има възможност да определя въпросите, които да постави на Съда, и страните в главното производство не биха могли да променят съдържанието им (решение от 16 октомври 2014 г., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 33 и цитираната съдебна практика).

33 Освен това да се отговори на допълнителните въпроси, повдигнати от страните, би било несъвместимо със задължението на Съда да гарантира на правителствата на държавите членки и на заинтересованите страни възможността да представят становища съгласно член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз, тъй като по силата на тази разпоредба на заинтересованите страни се съобщават само актовете за преюдициално запитване (вж. в този смисъл решение от 16 октомври 2014 г., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 34 и цитираната съдебна практика).

34 Затова Съдът не може да уважи искането на Bakati да отговори на формулирани от него допълнителни въпроси.

По първия и втория въпрос

35 С първия и втория си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали освобождаването, предвидено в член 147, параграф 1 от Директивата за ДДС в полза на „стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниците“, трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща стоките, които частно лице, неустановено в Съюза, пренася със себе си извън Съюза с търговска цел, за да ги препродаде в трета държава.

36 Член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС предвижда, че държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Съюза от или за сметка на купувач, който не е установен на съответната им територия, с изключение на стоките, превозени от самия купувач, за оборудване и зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове за развлечение и частни самолети или всякакви други превозни средства за лични нужди.

37 В член 147, параграф 1 от тази директива се уточнява, че когато доставката, посочена в този член 146, параграф 1, буква б), се отнася за стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниците, освобождаването се прилага само ако пътникът не е установен в Съюза, стоките се превозват извън Съюза преди края на третия месец, следващ този, през който се извършва доставката, и общата стойност на доставката с ДДС надвишава 175 EUR или равностойността им в национална валута, като държавите членки все пак могат да освободят доставка с обща стойност под тази сума.

38 Що се отнася до това дали освобождаването, предвидено в полза на „стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниците“ по смисъла на посочения член 147, параграф 1, е приложимо по отношение на стоки, превозвани при обстоятелства като тези в случая по главното производство, уместно е да се припомни, че както от изискването за еднакво прилагане на правото на Съюза, така и от принципа за равенство следва, че разпоредба от правото на Съюза, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държава членка с оглед на определяне на нейния смисъл и обхват, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Съюза (решения от 18 октомври 2011 г., Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, т. 25 и цитираната съдебна практика и от 23 април 2020 г., Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, т. 31 и цитираната съдебна практика).

39 Освен това значението и обхватът на термините, на които правото на Съюза не дава никаква дефиниция, следва да се определят, като се държи сметка за контекста, в който те се използват, и за целите, преследвани с правната уредба, от която са част (решения от 18 октомври 2011 г., Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, т. 31 и цитираната съдебна практика и от 23 април 2020 г., Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, т. 32 и цитираната съдебна практика).

40 Следва също да се припомни, че освободените доставки по Директивата за ДДС представляват — освен когато законодателят на Съюза е поверил на държавите членки задачата да дефинират някои термини, свързани с тях —самостоятелни понятия на правото на Съюза, които трябва да намерят своето място в цялостния контекст на общата система на ДДС, установена с тази директива (вж. в този смисъл решения от 18 октомври 2007 г., Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, т. 20 и цитираната съдебна практика и от 7 март 2013 г., Wheels Common Investment Fund Trustees и др., C-424/11, EU:C:2013:144, т. 16 и цитираната съдебна практика).

41 Освен това случаите на освобождаване подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват изключения от общия принцип, че ДДС се събира за всяка доставка на стоки и за всяка доставка на услуги, осъществена възмездно от данъчнозадължено лице (решения от 18 октомври 2007 г., Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, т. 22 и цитираната съдебна практика и от 29 юни 2017 г., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, т. 22 и цитираната съдебна практика).

42 С оглед на горното и при липсата на препращане към правото на държавите членки и на съответна дефиниция в Директивата за ДДС, изразът „стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниците“ по смисъла на член 147, параграф 1 от тази директива трябва да се тълкува в съответствие с обичайното му значение в общоупотребимия език, като се държи сметка за контекста, в който този израз е използван, и за целите, преследвани с правната уредба, от която е част.

43 В това отношение, като се имат предвид съмненията, изразени от запитващата юрисдикция в първия ѝ въпрос и във втората част на втория ѝ въпрос, веднага следва да се отбележи, от една страна, че понятието „личен багаж“ по смисъла на член 147, параграф 1 от Директивата за ДДС не може да се дефинира чрез пряко прилагане на понятието „лични вещи“, използвано в Конвенцията върху митническите улеснения в полза на туризма, подписана в Ню Йорк на 4 юни 1954 г., и в Допълнителния протокол към тази конвенция, по която впрочем нито Съюзът, нито дори всички държави членки са страни, тъй като това би било в разрез с постоянната практика на Съда, припомнена в точки 38—40 от настоящото решение, и в частност с факта, че освободените доставки по Директивата за ДДС представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза. Освен това с оглед на тази постоянна съдебна практика понятието „личен багаж“ не може да се тълкува, като се взема предвид само „обичайното значение на израза“.

44 От друга страна, не е възможно и отъждествяване на това понятие с понятието „багаж“, дефинирано в член 1, точка 5 от Делегиран регламент 2015/2446. Всъщност съгласно съдебната практика, припомнена в точка 40 от настоящото решение, освободените доставки по Директивата за ДДС трябва да намерят своето място в цялостния контекст на общата система на ДДС, установена с тази директива. Освен това тази обща система и режимът на Съюза за събиране на мита се различават по структура, предмет и цел, което по принцип изключва възможността понятията във връзка с освобождаване, което е част от посочената обща система, да се определят чрез препращане към дефинициите, предвидени във и за целите на правната уредба относно режима на Съюза за събиране на мита (вж. в този смисъл решение от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, т. 28).

45 Що се отнася до това как трябва да се тълкува изразът „стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниците“, следва да се отбележи, че в обичайното си значение в общоупотребимия език този израз обозначава обикновено малки по размери и количество вещи, пренасяни от физическо лице при пътуване, които са му необходими за същото и обслужват негови лични или на семейството му нужди. Такива могат да са и вещите, които това лице придобива по време на пътуването си.

46 Що се отнася до контекста, в който се вписва член 147, параграф 1 от Директивата за ДДС, следва да се отбележи, че за целите на прилагането на освобождаването, което този член предвижда, тази разпоредба изисква не само доставката да се отнася до „стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниците“, но и да са спазени кумулативните условия, изброени в първа алинея, букви а)—в) от нея, а именно пътникът да не е установен в Съюза, стоките да се превозват извън Съюза преди края на третия месец, следващ този, през който се извършва доставката, и общата стойност на доставката с ДДС да надвишава 175 EUR или равностойността им в национална валута.

47 В член 147, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС се уточнява, че понятието „пътник, ко[й]то не е установен в [Съюза]“ означава „пътник, чийто постоянен адрес или обичайно местоживеене не се намират в [Съюза]“ и че понятието „постоянен адрес или обичайно местоживеене“ означава „мястото, вписано като такова в паспорта, личната карта или друг документ, признат като документ за установяване на самоличността от държавата членка, на чиято територия се извършва доставката“.

48 Така тези признаци, съдържащи се в посочения член 147, и по-специално в параграф 1, първа алинея, буква а) и в параграф 2 от него, сочат, че лицето, което потенциално може да се ползва от освобождаване по този член, е физическо лице, което не действа в качеството на икономически оператор, а това изключва възможността въпросното освобождаване да е предвидено в полза на икономическите оператори и съответно да е приложимо към търговския износ.

49 Затова, като се има предвид тази констатация, както и припомнената в точка 41 от настоящото решение постоянна практика на Съда, съгласно която случаите на освобождаване от ДДС подлежат на стриктно тълкуване, освобождаването, предвидено в член 147, параграф 1 от тази директива в полза на стоките, които се пренасят в личния багаж на пътниците, не може да се прилага за стоки, които частно лице пренася извън Съюза с търговска цел, за да ги препродаде в трета държава.

50 Това тълкуване се потвърждава от специфичната цел на предвиденото в член 147 от Директивата за ДДС освобождаване. Несъмнено целта на това освобождаване по принцип, също както и на освобождаването по член 146, параграф 1, буква б) от тази директива, 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 (вж. в този смисъл решения от 29 юни 2017 г., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, т. 18 и цитираната съдебна практика и от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 20 и цитираната съдебна практика).

51 Както обаче генералният адвокат по същество отбелязва в точки 67—71 от заключението си, този член 147 преследва и специфичната цел да се насърчава туризмът, за което свидетелства предоставената на държавите членки с втората алинея на параграф 1 от същия член възможност да освобождават доставката на стоки с обща стойност под сумата, посочена в първа алинея, буква в) на този параграф. Ползването на освобождаването, предвиденото във въпросния член 147, при износ с търговска цел, за препродажбата на съответните стоки в трета държава, не би имало обаче общо с целта да се насърчава туризмът, която е тясно свързана с неикономическа дейност на купувача.

52 Освен това посоченото тълкуване се потвърждава от законодателното развитие на разпоредбата, която понастоящем се съдържа в член 147 от Директивата за ДДС. Както по същество посочва и генералният адвокат в точки 43—59 и 63 от заключението си, тя първоначално е свързана с освобожданията, предвидени за вноса на стоки с нетърговски характер, съдържащи се в личния багаж на пътниците, както и с доставките, извършени на етапа на търговията на дребно. Различните изменения, които законодателят на Съюза е въвел в тази разпоредба, не показват обаче желание от негова страна да преразгледа тази връзка.

53 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че предвиденото в член 147, параграф 1 от Директивата за ДДС освобождаване в полза на „стоки[те], които се пренасят в личния багаж на пътниците“ трябва да се тълкува в смисъл, че не обхваща стоките, които частно лице, неустановено в Съюза, пренася със себе си извън Съюза с търговска цел, за да ги препродаде в трета държава.

По третия и четвъртия въпрос

54 С третия и четвъртия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 146, параграф 1, буква б) и член 147 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална съдебна практика, съгласно която, когато установят, че условията за освобождаването от ДДС, предвидено за стоките, които се пренасят в личния багаж на пътниците, не са изпълнени, но съответните стоки действително са били превозени извън Съюза от купувача, данъчните органи са длъжни да проверят дали по отношение на съответната доставка може да се приложи предвиденото в този член 146, параграф 1, буква б) освобождаване от ДДС, въпреки че не са извършени приложимите митнически формалности и въпреки че при покупката купувачът не е имал намерение да бъде приложено това освобождаване.

55 Следва да се припомни, че съгласно член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Съюза от или за сметка на купувач, който не е установен на съответната им територия, с изключение по-специално на доставката на стоки, превозени от самия купувач, за оборудване и зареждане с гориво и провизии на превозни средства за лични нужди. Въпросната разпоредба следва да се тълкува във връзка с член 14, параграф 1 от тази директива, съгласно който за „доставка на стоки“ се счита прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик (решения от 28 февруари 2018 г., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, т. 24 и от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 19 и цитираната съдебна практика).

56 От тези разпоредби, и по-специално от думата „изпратени“, използвана в посочения член 146, параграф 1, буква б), следва, че стоката е изнесена и освобождаването на доставката за износ е приложимо, когато правото на разпореждане като собственик с тази стока се прехвърли на купувача, доставчикът докаже, че стоката е изпратена или превозена извън Съюза, и вследствие на изпращането или превозването стоката напусне физически територията на Съюза (решения от 28 февруари 2018 г., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, т. 25 и от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 21 и цитираната съдебна практика).

57 В случая е безспорно, че са извършени доставки на стоки по смисъла на член 14 от Директивата за ДДС, че стоките, предмет на процесните сделки, са превозени извън Съюза от техните купувачи и че обстоятелството, че стоките по всяка от въпросните доставки действително напускат територията на Съюза, е удостоверено от митническото учреждение на напускане със заверяването на формуляр, който се намира у данъчнозадълженото лице.

58 Освен това без съмнение, когато доставката, посочена в член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, е на стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниците, освобождаването се прилага само ако са изпълнени определени допълнителни условия, предвидени в член 147 от тази директива (решение от 28 февруари 2018 г., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, т. 27).

59 Както обаче недвусмислено следва от текста на член 147, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС и от припомнената в предходната точка съдебна практика, член 147 от тази директива представлява само особена хипотеза на освобождаването по член 146, параграф 1, буква б) от нея, а условията, наложени в този член 147, са допълнителни спрямо предвидените в член 146, параграф 1, буква б). Следователно обстоятелството, че тези специални условия по член 147 не са изпълнени, не изключва възможността да са изпълнени условията по член 146, параграф 1, буква б).

60 Освен това, от една страна, член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС не предвижда като условие да бъдат спазени митническите формалности при износ, за да е приложимо предвиденото в тази разпоредба освобождаване при износ (вж. по аналогия решение от 28 март 2019 г., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 26).

61 От друга страна, Съдът многократно е постановявал, че понятието „доставка на стоки“ е обективно по характер и се прилага независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без да съществува задължение за данъчната администрация да извършва проверки, за да установява намерението на съответното данъчнозадължено лице, или да взема предвид намерението на оператор, различен от това данъчнозадължено лице, който е част от същата верига на доставки (решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 22 и цитираната съдебна практика).

62 С оглед на тези съображения сделка като разглежданата в главното производство представлява доставка на стоки по смисъла на член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, ако отговаря на обективните критерии, на които се основава това понятие, припомнени в точка 56 от настоящото решение (вж. по аналогия решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 23).

63 Ето защо квалифицирането на дадена сделка като „доставка за износ“ по смисъла на тази разпоредба не може да зависи от това дали са спазени митническите формалности при износ (вж. по аналогия решение от 28 март 2019 г., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 27 и цитираната съдебна практика), нито от факта, че към момента на покупката намерението на купувача е било да се приложи не освобождаването, предвидено в тази разпоредба, а освобождаването, предвидено в член 147 от Директивата за ДДС. Всъщност тези обстоятелства не изключват изпълнението на въпросните обективни критерии.

64 С оглед на изложените по-горе съображения на третия и четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 146, параграф 1, буква б) и член 147 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална съдебна практика, съгласно която, когато установят, че условията за освобождаването от ДДС, предвидено за стоките, които се пренасят в личния багаж на пътниците, не са изпълнени, но съответните стоки действително са били превозени извън Съюза от купувача, данъчните органи са длъжни да проверят дали по отношение на съответната доставка може да се приложи предвиденото в този член 146, параграф 1, буква б) освобождаване от ДДС, въпреки че не са извършени приложимите митнически формалности и въпреки че при покупката купувачът не е имал намерение да бъде приложено това освобождаване.

По петия въпрос

65 С петия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 146, параграф 1, буква б) и член 147 от Директивата за ДДС, както и принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, при която данъчните органи автоматично отказват на данъчнозадължено лице предвиденото в едната или в другата от тези разпоредби освобождаване от ДДС, когато установят, че това данъчнозадължено лице недобросъвестно е издало формуляра, въз основа на който купувачът се е ползвал от предвиденото в посочения член 147 освобождаване, въпреки че е установено, че съответните стоки са напуснали територията на Съюза.

66 Както следва по същество от анализа на първия и втория въпрос, освобождаването от ДДС, предвидено в член 147 от Директивата за ДДС, не е приложимо за стоки, които купувачът пренася извън Съюза с търговска цел, за да ги препродаде в трета държава. Както обаче вече бе посочено в точка 59 от настоящото решение, предвиденото в този член 147 освобождаване

представлява само особена хипотеза на освобождаването по член 146, параграф 1, буква б) от тази директива и обстоятелството, че специалните условия по член 147 условия не са изпълнени, не изключва възможността да са изпълнени условията по член 146, параграф 1, буква б).

67 Затова, ако данъчният орган констатира, че съответният износ е извършен с търговска цел и следователно не може да се ползва от освобождаването, предвидено в член 147 от Директивата за ДДС, това не му дава основание автоматично да приеме, че трябва да откаже и предвиденото в член 146, параграф 1, буква б) от тази директива освобождаване.

68 Освен това, както вече бе припомнено по същество и в точки 62 и 63 от настоящото решение, квалифицирането на дадена сделка като „доставка на стоки“ по смисъла на член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС зависи от това дали тя отговаря на обективните критерии, на които се основава това понятие, припомнени в точка 56 от настоящото решение, и не може да зависи от спазването на митнически формалности, нито от намерението на данъчнозадълженото лице или на друг оператор в същата верига на доставки.

69 Както следва обаче от член 131 от Директивата за ДДС, освобожданията, предвидени в глави 2—9 от дял IX от тази директива, където се намират и членове 146 и 147, се прилагат в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания и да предотвратят всякакви възможни измами, избягване на данъци и злоупотреби. Освен това член 273 от Директивата за ДДС гласи, че държавите членки могат да наложат други задължения, които считат за необходими за правилното събиране на ДДС и за предотвратяването на измамите.

70 В това отношение Съдът вече е приел, че при упражняването на правомощията, които им предоставят посочените членове 131 и 273, държавите членки са длъжни да спазват основните принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза и сред които фигурира по-конкретно принципът на пропорционалност (вж. в този смисъл решения от 28 февруари 2018 г., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, т. 33 и цитираната съдебна практика и от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 26).

71 Що се отнася до този принцип, следва да се припомни, че националната практика надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка, ако като цяло поставя правото на освобождаване от ДДС в зависимост от спазването на формални задължения и не изисква да се вземат предвид материалноправните условия, и по-специално да се преценява дали последните са изпълнени. Всъщност сделките трябва да бъдат облагани, като се вземат предвид техните обективни характеристики (вж. по аналогия решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 27 и цитираната съдебна практика).

72 Щом материалноправните условия са изпълнени, принципът на данъчна неутралност изисква да бъде предоставено освобождаване от ДДС, дори и данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания (решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 28 и цитираната съдебна практика).

73 Практиката на Съда признава само две хипотези, при които неспазването на формално изискване може да доведе до загуба на правото на освобождаване от ДДС (решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 29 и цитираната съдебна практика).

74 На първо място, нарушението на дадено формално изискване може да доведе до отказ за освобождаване от ДДС, ако вследствие на това нарушение не може да се докаже със сигурност изпълнението на материалноправните изисквания (решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 30 и цитираната съдебна практика).

75 Като се имат предвид формулираните от запитващата юрисдикция въпроси, следва да се припомни в това отношение, че уреденото в член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС освобождаване без съмнение представлява „освобождаване при износ“ и че следователно е необходимо по задоволителен за компетентните данъчни органи начин да се докаже действителен износ. Такова изискване, което така има връзка с материалноправните условия за предоставяне на това освобождаване, следователно не може да се счита за чисто формално задължение по смисъла на съдебната практика, припомнена в точка 71 от настоящото решение (вж. в този смисъл решения от 8 ноември 2018 г., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 47 и 48 и от 28 март 2019 г., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 36).

76 Не може обаче да се налага начин на доказване, който изключва всички останали, а трябва да се допуска всяко доказателство, позволяващо да се формира необходимото убеждение у компетентния данъчен орган (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2018 г., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 49 и 50).

77 В случая, както вече бе посочено в точка 57 от настоящото решение, все пак е безспорно, че са извършени доставки на стоки по смисъла на член 14 от Директивата за ДДС, че стоките, предмет на процесните сделки, са превозени извън Съюза от техните купувачи и че обстоятелството, че стоките по всяка от въпросните доставки действително напускат територията на Съюза, е удостоверено от митническото учреждение на напускане със заверяването на формуляр, който се намира у данъчнозадълженото лице.

78 Фактът обаче, че предназначението на въпросния формуляр е свързано с прилагането на освобождаването по член 147 от Директивата за ДДС, не е пречка заверката му да обоснове извода, че е изпълнено материалноправното изискване стоките действително да са напуснали територията на Съюза. Всъщност, от една страна, член 147, параграф 2 от Директивата за ДДС изрично допуска, като начин за доказване на износа на съответните стоки извън Съюза, подобна заверка на фактурата или на друг документ вместо нея. От друга страна, поставянето на съответните стоки под митнически режим износ, независимо дали преди или след износа, представлява формално задължение, което освен това се урежда не от общата система на ДДС, а от митническия режим. Следователно неспазването на това задължение само по себе си не изключва изпълнението на материалноправните условия, които обосновават това освобождаване (вж. в този смисъл решение от 28 март 2019 г., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 39).

79 При това положение е в разрез с принципа на пропорционалност да се препятства освобождаването от ДДС на доставка на стоки за износ с мотива, че съответното данъчнозадължено лице не е следвало процедура по митническо оформяне за износ във връзка с тези стоки и не разполага с необходимите документи, макар да е безспорно, че въпросните стоки действително са били изнесени в съответствие с критериите, припомнени в точка 56 от настоящото решение, което се удостоверява със заверката от митническото учреждение на напускане, и че следователно тази доставка отговаря по своите обективни характеристики на условията за освобождаването по член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС (вж. по аналогия решение от 28 март 2019 г., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 30). Задача на запитващата юрисдикция е да извърши необходимите в това отношение проверки.

80 На второ място, данъчнозадължено лице, което умишлено е участвало в данъчна измама, застрашила правилното функциониране на общата система на ДДС, няма право да се позовава на принципа на данъчна неутралност за целите на освобождаването от ДДС. Съгласно практиката на Съда не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден оператор да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. В хипотезата, при която данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него сделка е била част от извършена от купувача измама, и не е взело

всички зависещи от него разумни мерки за избягването на тази измама, би трябвало да му бъде отказано право на освобождаване (решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 33 и цитираната съдебна практика).

81 От друга страна, доставчикът не може да отговаря за плащането на ДДС, независимо от участието си в извършената от купувача измама. Всъщност би било явно несъразмерно данъчнозадълженото лице да носи отговорност за загубата на данъчни приходи, причинена от измамните действия на трето лице, върху които то няма никакво влияние (решение от 17 октомври 2019 г., Netto Supermarkt, C-271/18, EU:C:2019:876, т. 34 и цитираната съдебна практика).

82 В това отношение Съдът вече е приел, че ако се докаже, че са изпълнени предвидените в член 146, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 условия за освобождаване при износ, и по-специално условието за изнасяне на съответните стоки от митническата територия на Съюза, за доставката не се дължи никакъв ДДС, и че при такива обстоятелства по принцип вече не съществува опасност от данъчна измама или данъчни загуби, която да може да обоснове облагането на съответната сделка (решения от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, т. 40 и от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 35).

83 Следва също да се припомни, че Съдът вече е постановил, че фактът, че измамните действия са извършени в трета държава, не може да е достатъчен, за да се изключи наличието на каквато и да било измама, застрашаваща функционирането на общата система на ДДС, и че при това положение националният съд трябва да провери дали съответните сделки не са действително част от такава измама и ако случаят е такъв, да прецени дали данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае за това (вж. в този смисъл решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 37).

84 В случая обаче запитващата юрисдикция не уточнява естеството на извършената от Bakati измама, и в частност степента, в която действията на последното са довели до данъчни загуби или са застрашили функционирането на тази обща система. В това отношение евентуалното увеличаване на оборота на това дружество в ущърб на този на неговите конкуренти само̀ не би могло априори да представлява такава заплаха.

85 Освен това следва да се отбележи, че прилагането на освобождаване при износ по смисъла на член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС не зависи от това дали данъчнозадълженото лице е упражнило някаква възможност, тъй като такова освобождаване поначало е автоматично, когато предвидените за тази цел материалноправни условия са изпълнени, в съответствие със съдебната практика, припомнена в точка 56 от настоящото решение. Следователно, противно на това, което, изглежда, смята запитващата юрисдикция, изводите от установената с решение от 17 май 2018 г., Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), съдебна практика, отнасящи се до възможността държава членка да изключи прилагането с обратна сила на предвиждащия освобождаване на малките предприятия специален режим на облагане с ДДС, по отношение на данъчнозадължено лице, което отговаря на необходимите за това материалноправни условия, но към момента, в който е декларирало пред данъчните органи, че започва икономическа дейност, не се е възползвало от възможността да избере този режим, не са меродавни при обстоятелства като тези в случая по главното производство.

86 От самия текст на петия преюдициален въпрос, както и от мотивите на акта за преюдициално запитване при все това е видно, че Bakati е участвало в нарушението на член 147, параграф 1 от Директивата за ДДС.

87 Не може обаче да се приеме, че такова единично нарушение на разпоредба от Директивата за ДДС, което не води до загуба на данъчни приходи за Съюза, застрашава функционирането на общата система на ДДС.

88 Следователно такова нарушение, без да се изключва възможността да бъде по силата на националното право основание за съразмерни административни наказания, като например налагането на имуществени санкции, не може да бъде санкционирано с отказ да се допусне освобождаване от ДДС за действително извършения износ.

89 С оглед на всички изложени по-горе съображения на петия въпрос следва да се отговори, че член 146, параграф 1, буква б) и член 147 от Директивата за ДДС, както и принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, при която данъчните органи автоматично отказват на данъчнозадължено лице предвиденото в едната или в другата от тези разпоредби освобождаване от ДДС, когато установят, че това данъчнозадължено лице недобросъвестно е издало формуляра, въз основа на който купувачът се е ползвал от предвиденото в посочения член 147 освобождаване, въпреки че е установено, че съответните стоки са напуснали територията на Съюза. При такива обстоятелства предвиденото в този член 146, параграф 1, буква б) освобождаване от ДДС трябва да се откаже, ако поради неизпълнението на формално изискване не може да се докаже със сигурност, че материалноправните изисквания за прилагането на това освобождаване са изпълнени, или ако е установено, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че съответната сделка е част от измама, която застрашава функционирането на общата система на ДДС.

По съдебните разноски

90 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 (пети състав) реши:

1) **Освобождаването, предвидено в член 147, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, в полза на „стоки[те], които се пренасят в личния багаж на пътниците“, трябва да се тълкува в смисъл, че не обхваща стоките, които частно лице, неустановено в Европейския съюз, пренася със себе си извън Европейския съюз с търговска цел, за да ги препродаде в трета държава.**

2) **Член 146, параграф 1, буква б) и член 147 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална съдебна практика, съгласно която, когато установят, че условията за освобождаването от данък върху добавената стойност (ДДС), предвидено за стоките, които се пренасят в личния багаж на пътниците, не са изпълнени, но съответните стоки действително са били превозени извън в Европейския съюз от купувача, данъчните органи са длъжни да проверят дали по отношение на съответната доставка може да се приложи предвиденото в този член 146, параграф 1, буква б) освобождаване от ДДС, въпреки че не са извършени приложимите митнически формалности и въпреки че при покупката купувачът не е имал намерение да бъде приложено това освобождаване.**

3) Член 146, параграф 1, буква б) и член 147 от Директива 2006/112, както и принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, при която данъчните органи автоматично отказват на данъчнозадължено лице предвиденото в едната или в другата от тези разпоредби освобождаване от данък върху добавената стойност (ДДС), когато установят, че това данъчнозадължено лице недобросъвестно е издало формуляра, въз основа на който купувачът се е ползвал от предвиденото в посочения член 147 освобождаване, въпреки че е установено, че съответните стоки са напуснали територията на Европейския съюз. При такива обстоятелства предвиденото в този член 146, параграф 1, буква б) освобождаване от ДДС трябва да се откаже, ако поради неизпълнението на формално изискване не може да се докаже със сигурност, че материалноправните изисквания за прилагането на това освобождаване са изпълнени, или ако е установено, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че съответната сделка е част от измама, която застрашава функционирането на общата система на ДДС.

Подписи