

Дело C-324/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

22 юли 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

7 май 2020 г.

Ответник и жалбоподател в ревизионното производство:

Finanzamt B

Жалбоподател и ответник в ревизионното производство:

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



**BUNDESFINANZHOF (ФЕДЕРАЛЕН ФИНАНСОВ СЪД, ГЕРМАНИЯ)**

**ОПРЕДЕЛЕНИЕ**

По спора със страни

**Finanzamt B**

Ответник и жалбоподател в ревизионното производство

срещу

**X-Beteiligungsgesellschaft mbH**

Жалбоподател и ответник в ревизионното производство

[...]

относно данък върху добавената стойност за 2012 г.

### Пети състав [ориг. 2]

на 7 май 2020 г. определи:

#### Диспозитив

I. Отправя до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

1. В случай на услуга, която се предоставя еднократно и следователно без връзка с определен период от време, води ли самото договаряне на разсрочено плащане до последователни отчитания или плащания по смисъла на член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС?

2. При условията на евентуалност, при отрицателен отговор на първия въпрос: следва ли да се счита, че е налице неплащане по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, когато при предоставянето на услугата данъчнозадълженото лице се е договорило тя да бъде заплатена на пет годишни вноски и в случай на просрочено плащане националното право предвижда корекция, с която се анулира извършеното преди това намаление на данъчната основа съгласно тази разпоредба?

II. [...]

#### М о т и в и

I.

- 1 Жалбоподателят и ответник по ревизионната жалба (наричан по-нататък „жалбоподател“) облага сделките си на база на договореното възнаграждение съгласно член 13, параграф 1, точка 1, буква а) от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“). През разглежданата 2012 г. той предоставя на T-GmbH (наричан по-нататък „GmbH“) облагаема посредническа услуга въз основа на сключено на 7 ноември 2012 г. споразумение за договаряне на хонорари. Съгласно същото GmbH (като възложител) възлага на жалбоподателя (като изпълнител) предоставянето на посреднически услуги във връзка с договор за продажба на недвижим имот, находящ се в М. Съгласно преамбюла на споразумението договорът за продажба на недвижимия имот вече е бил сключен и е установено, че изпълнителят е изпълнил изцяло възложените задължения. Договорено е в замяна на това изпълнителят да получи от възложителя хонорар в размер на 1 000 000 EUR, като към тази сума се добавя ДДС. Уговорените хонорари трябва да бъдат платени на пет части от по 200 000 EUR, без ДДС. Частичните плащания са дължими на едногодишни интервали, като първото плащане следва да бъде извършено на

30 юни 2013 г. Възложителят е длъжен да предостави на изпълнителя обезпечение за плащането на хонорарите. През следващите години жалбоподателят издава фактури с начислен ДДС за всяко частично плащане на съответния падеж, получава плащането и облага с ДДС получената сума.  
[ориг. 3]

2. Вследствие на извършена специална проверка по ДДС ответникът и жалбоподател в ревизионното производство (Finanzamt — данъчната служба, наричана по-нататък „FA“) приема, че жалбоподателят е следвало да обложи цялата сума на хонорара за извършената в разглежданата година посредническа услуга. FA не възприема възражението на жалбоподателя, че между 2013 г. и 2018 г. той все още е трябвало да предоставя допълнителни услуги във връзка с предлагането на пазара и че годишното плащане в размер на 200 000 EUR се дължи при условие, че проектът продължи да се развива по определен начин, като не се съобразява и с допълнителното споразумение от 15 март 2016 г., по силата на което е възложено предоставянето на услуги като водещ посредник и услуги във връзка с предлагането на пазара с договорен резултативен хонорар, което означавало, че изпълнителят предоставял посредническа услуга на възложителя при придобиването на имота, предмет на договора, и активно подпомагал възложителя в развивания от него цялостен проект чрез предоставянето на услуги във връзка с последващото предлагане на пазара. Вследствие на това с решение от 22 декември 2016 г. FA изменя размера на дължимия за 2012 г. ДДС. Подадената по административен ред жалба е отхвърлена.
3. За разлика от това обаче Finanzgericht (Финансов съд, Германия, наричан по-нататък „FG“) уважава жалбата [...] в по-голямата част. Видно от споразумението за договаряне на хонорари, жалбоподателят предоставил своята посредническа услуга още през разглежданата година. Противно на поддържаното от жалбоподателя, допълнителното споразумение не обосновавало различно от това тълкуване. От това споразумение не следвало, че постигнатите в него договорки са били налице към момента на първоначалното споразумение за договаряне на хонорари. Като се има предвид обаче практиката на Съда на Европейския съюз относно 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“) и практиката на Bundesfinanzhof (Федерален върховен финансов съд, наричан по-нататък „BFH“), следвало да се приеме, че с изключение на първата сума, получена през следващата 2013 г., е налице несъбираемост съгласно член 17, параграф 2, точка 1 и параграф 1, първо изречение от UStG. Срещу това решение FA подава ревизионна жалба.

## II.

- 4 **1. Правна уредба**
- 5 **а) Правото на Съюза**

Член 63 от Директивата за ДДС предвижда:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“. [ориг. 4]

6 Член 64, параграф 1 от тази директива гласи:

„Когато води до последователни отчитания или плащания, доставката на стоки, различна от тази, състояща се от наемането на стоки за определен период или продажбата на стоки на изплащане, както е посочено в член 14, параграф 2, буква б) или доставката на услуги се счита за завършена при изтичането на периодите, за които се отнасят тези отчитания или плащания“.

7 Член 66, алинея 1 от тази директива има следното съдържание:

„Чрез дерогация от членове 63, 64 и 65 държавите членки могат да предвидят, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица в някой от следните моменти:

- a) не по-късно от момента на издаването на фактурата;
- b) не по-късно от момента на получаването на плащането;
- c) не по-късно от момента на издаването на фактурата, или ако е издадена със закъснение — в посочен срок от датата на данъчното събитие“.

8 Член 90 от тази директива предвижда, че:

„(1) В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

(2) В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1“.

9 **б) Национално право**

Член 13, параграф 1, точка 1 от UstG предвижда:

„Данъчното задължение възниква

1. по отношение на доставките на стоки и услуги

10 а) при изчисляване на размера на данъка на база на договорените възнаграждения (член 16, параграф 1, първо изречение) — от датата, на която изтича периодът на авансово деклариране на данъка, в който са изпълнени доставките. Това правило се прилага и по отношение на частичните доставки. Такива доставки са налице, когато възнаграждението

за определени части от делима от икономическа гледна точка доставка е договорено отделно. Когато възнаграждението е получено изцяло или частично, преди да е извършена доставката или частичната доставка, данъчното задължение възниква по отношение на тази доставка или частична доставка от датата, на която изтича периодът на авансово деклариране на данъка, през който възнаграждението е получено изцяло или частично, [ориг. 5]

б) при изчисляване на размера на данъка на база на получените възнаграждения (член 20) — от датата, на която изтича периодът на авансово деклариране на данъка, през който е получено възнаграждението“.

11 Съгласно член 17 от UStG:

„(1) При промяна на данъчната основа за облагаема доставка по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1 предприемачът, извършил тази доставка, коригира размера на дължимия за нея данък. [...]

(2) Параграф 1 се прилага по аналогия, когато:

12 1. договореното възнаграждение за облагаема доставка на стоки или услуги или облагаемо вътреобщностно придобиване е станало несъбираемо. При последващо получаване на възнаграждението размерът на данъка и размерът на подлежащия на приспадане данък по получени доставки отново се коригират“.

13 Член 20, първо изречение от UStG в редакцията му в разглежданата година гласи следното:

„Данъчната служба може при поискване да разреши на данъчнозадължено лице:

14 1. чийто общ оборот (член 19, параграф 3) през предходната календарна година не надвишава 500 000 EUR [от 1 януари 2020 г.: 600 000 EUR], или

2. което съгласно член 148 от Данъчния кодекс е освободено от задължението да води счетоводни регистри и редовно да изготвя счетоводни отчети въз основа на годишно изготвени инвентари, или

3. което извършва дейност като упражняващо свободна професия лице по смисъла на член 18, параграф 1, точка 1 от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите),

15 да изчислява данъка не на база договорено възнаграждение (член 16, параграф 1, първо изречение), а на база получено възнаграждение“.

16 **2. По първия преюдициален въпрос**

17 **а) Уводна бележка**

В решението си от 29 ноември 2018 г., *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970 [...]) Съдът на Европейския съюз постановява, че член 63 във връзка с член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС не допуска данъчното събитие и изискуемостта на данъка за предоставяне от посредник на услуга за набиране на професионални футболисти като разглежданата в главното производство, за която се заплаща на вноски и **[ориг. 6]** под условие за няколко години след посредничеството, да се считат за настъпили на датата на последното.

- 18 Съдът мотивира решението си, като посочва, че в случай на подобна услуга, състояща се в предоставяне на играчи за даден клуб за определен брой сезони, и възнаграждение чрез плащане на вноски и под условие за няколко години след посредничеството, изглежда става въпрос за услуга, която води до последователни отчитания или плащания по смисъла на член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС (решение на Съда от 29 ноември 2018 г., *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970, т. 29 и сл.[...]).
- 19 В последващото си решение запитващата юрисдикция възприема това становище и постановява, че предприемачите могат да се позовават на прякото прилагане на член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС в случай на посреднически услуги, заплатени на вноски ([...]), като във връзка с разглеждания в посоченото дело спор аргументира това с обстоятелството, че е без значение дали например при предоставяне на ползването е налице предоставяне на услуги, относимо към определен времеви период. По-скоро било достатъчно предоставените посреднически услуги да бъдат заплащани според дълготрайния характер на постигнатия чрез посредничеството резултат (в случая: оставането на играча в приемащия клуб за уговорения срок на договора) [...].
- 20 **в) По спорния въпрос**
- 21 аа) Изхождайки само от редакцията на член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС на първия правен въпрос би могло да се отговори утвърдително, макар тук да става въпрос само за дерогираща разпоредба по отношение на член 63 от Директивата за ДДС. Това е така, тъй като в настоящия случай, при който правото на плащане е обусловено от определени срокове, както в случая на споразумение за разсрочено плащане, услугата води, съгласно текста на тази разпоредба, до последователни отчитания или плащания.
- 22 бб) Също така запитващата юрисдикция има съмнения относно тълкуването на член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС. Тези съмнения произтичат от факта, че в случай на доставка при продажбата на стоки на изплащане, както в настоящото производство, тази разпоредба изключва от приложното си поле споразумението за разсрочено плащане, каквото е налице по настоящото дело. Член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС не съдържа подобно изключение относно услуги, както по настоящото дело.

- 23 Това вероятно следва от факта, че с член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС законодателят на Съюза само възпроизвежда без изменения правна уредба, която се съдържа в член 10, параграф 2 [ориг. 7], първа алинея, първо изречение от Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота още от влизането в сила на тази директива. Следователно би могло да има основание да се предполага, че при влизането в сила на Директива 77/388/ЕИО законодателят не е взел предвид — неизвестната му към онзи момент — възможност за разсрочено плащане на услугите, но ако знаеше за нея, щеше да я изключи от приложното поле на член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС, така както и продажбата на стоки на изплащане.
- 24 Това би довело до равно третиране между доставките на стоки и доставките на услуги.
- 25 Освен това буквалното прилагане на член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС би могло да обоснове твърде широко ограничение на член 63 от същата директива. Всъщност в областта на услугите буквалното прилагане на член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС би довело в крайна сметка до изискуемост на данъка не при предоставянето на услугите, както предвижда член 63 от Директивата за ДДС, а едва при получаването на съответната цена в съответствие с предвиденото в член 66, алинея 1, буква в) от Директивата за ДДС.
- 26 вв) На следващо място следва да се отбележи, че в настоящия спор има евентуална съществена разлика с хипотезата по дело *baumgarten sports & more* (EU:2018:970[...]). Така в дело *baumgarten sports & more* (EU:2018:970[...]) става въпрос за право на плащане, обвързано с наличието на условие, в случая наличието към определени дати на трудов договор на привлечения с помощта на посредника играч. Наличието на това условие в предвидения момент е несигурно при предоставянето на посредническата услуга.
- 27 За разлика от това, в конкретния случай става въпрос за изтичане на определен период от време, а не за условие, чието настъпване е несигурно. Така, подобно на продажбата на стоки на изплащане, правото на плащане е налице към предвидената дата. Въз основа на обвързващите за запитващата юрисдикция [...] констатации на FG, не става въпрос за фактическо положение, при което посредническата услуга се заплаща в зависимост от дълготрайния характер — или в еднаква степен от устойчивостта — на постигнатия чрез посредничеството резултат. При това положение, противно на поддържаното от жалбоподателя, не съществува и условие, както в този случай.
- 28 гг) Накрая следва да се отговори на въпроса какво е значението на позоваването в решението на Съда от 29 ноември 2018 г., *baumgarten sports*

& more (C-548/17, EU:C:2018:970[...]) на решението на Съда [ориг. 8] от 3 септември 2015 г., Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, т. 49 и сл.[...]). Това е така, тъй като по това дело става въпрос за непрекъснато предоставяне на консултантска услуга през продължителен период от време, докато посредническата услуга не се отнася към определен период от време, а се извършва еднократно в определен момент. Съдът приема, че е налице предвиденото в член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС условие, когато консултантски услуги са постоянно на разположение на клиента и се заплащат периодично на равни вноски, независимо от това дали през този период изпълнителят действително е предоставял консултантски услуги на своя клиент. Това би могло да означава, че последователни отчитания или плащания ще са налице, при условие че услугите в най-широк смисъл са „свързани с бъдещето“ или имат „продължаващо действие“.

29 Това съответства на утвърденото в националното право понятие за частична доставка, съдържащо се в член 13, параграф 1, точка 1, буква а), второ и трето изречение от UStG, при което е от значение икономическата делимост на услугата, като например, в случай на отдаване под наем с договорен месечен наем. Въз основа на това, противно на посочената по-горе съдебна практика (вж. точка II.2.а), прилагането на член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС към посредническите услуги трябва изначално да се отхвърли.

### 30 в) Значение на запитването за решаването на спора

Националното право не съдържа правило, аналогично на член 64, параграф 1 от Директивата за ДДС. Ето защо следва да се приеме, че данъчното събитие възниква към момента на извършване на доставката през разглежданата данъчна година. Тази разпоредба не би допуснала горното, ако същата трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага относно доставките на услуги и в случай на постигнато споразумение за разсрочено плащане.

## 31 3. По втория преюдициален въпрос

### 32 а) Уводна бележка

Съгласно член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, по-специално в случаите на пълно или частично неплащане след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

33 При тълкуването на тази разпоредба по делото следва да се установи какво е значението на съдебната практика на Съда, съгласно която „в областта на ДДС [ориг. 9] данъчнозадължените лица събират данъка за сметка на държавата“ (решение на Съда от 20 октомври 1993 г., Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25 [...]). Съдът пояснява тази функция на данъчнозадължените лица да „събират данъка за сметка на държавата и в



интерес на държавната хазна“ в смисъл, че данъчнозадължените лица „са лица — платци на ДДС, въпреки че този данък върху потреблението в крайна сметка е в тежест на крайния потребител“ (решение на Съда от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105[...]).

#### 34 б) По спорния въпрос

Според запитващата юрисдикция предвиденото в посочената по-горе практика на Съда възлагане на данъчнозадълженото лице да събира данъка, позволява чрез прилагането на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС да се избегне необходимостта данъчнозадълженото лице предварително да финансира за период от няколко години данъка, който се дължи още за периода на предоставяне на услуги (вж. в това отношение и третия въпрос от акта за преюдициално запитване на запитващата юрисдикция от 21 юни 2017 г.[...], на който Съдът не е трябвало да отговаря в решението си от 29 ноември 2018 г., baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970 [...]).

35 Следователно по делото е важно да се установи дали в случай на доставка на услуга още на 7 ноември 2012 г. задължението на данъчнозадълженото лице да събира данъка е съвместимо с възникване на данъчното задължение за тази година (при отрицателен отговор на първия въпрос) без намаляване на данъчната основа, въпреки че съгласно сключеното към този момент споразумение услугата е трябвало да бъде заплатена на пет годишни вноски, като първият падеж е на 30 юни 2013 г. При това положение жалбоподателят би финансирал предварително данъка в разглежданата година, въпреки че насрещната престация е събрана едва по-късно в рамките на период от пет години.

36 В това отношение за изчерпателност запитващата юрисдикция отбелязва, че националното право съдържа в член 17, параграф 2, точка 1, второ изречение от UStG разпоредба, съгласно която след намаляване по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС данъчната основа отново трябва да бъде увеличена, когато плащането се извърши в по-късен момент (вж. в това отношение решение на Съда от 23 ноември 2017 г., Di Mauga, C-246/16, EU:C:2017:887).

#### 37 в) Значение на запитването за решаването на спора

Вторият въпрос също е от значение за решаването на делото, тъй като дори при утвърдителен отговор относно намалението, предвидено в член 90 от Директивата за ДДС, жалбата трябва да бъде уважена. [ориг. 10]

#### 38 4. По правното основание на преюдициалното запитване

Отправянето на преюдициалното запитване до Съда се основава на член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

#### 39 5. По спирането на производството

[...].

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ