

Преюдициално запитване — Дело C-235/21**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване:**

12 април 2021 г.

Запитваща юрисдикция:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Словения)

Дата на акта за преюдициално запитване:

17 март 2021 г.

Жалбоподател:

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.

Отвeтник:

Republika Slovenija

Предмет на главното производство

Касационна жалба в рамките на административно съдебно производство; данък върху добавената стойност (ДДС); Директива 2006/112/ЕО на Съвета; квалифициране на договор за финансов лизинг за недвижим имот като фактура за целите на декларирането и приспадането на ДДС; основни данни, които договoрът трябва да съдържа, за да може да се счита за фактура;

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза; член 267 ДФЕС.

Преюдициални въпроси

1. Дали писмен договор може да се счита за фактура по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС само когато съдържа всички данни, предвидени за фактурите по глава 3 („Фактуриране“) от Директивата за ДДС?

или при отрицателен отговор

2. Кой са данните или обстоятелствата, въз основа на които във всички случаи писмен договор може да се счита (също) за фактура, с която се установява задължението за плащане на ДДС по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС?

или, по-конкретно,

3. Може ли писмен договор, сключен от две данъчнозадължени по ДДС лица и с предмет доставка на стоки или услуги, да се счита за фактура по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС, когато от него произтича изрична и обективно разпознаваема воля на продавача или доставчика на услуги, в качеството му на страна по договора, да издаде фактура за конкретна сделка, която може да породи за купувача разумната презумпция, че въз основа на нея той може да приспадне платения по получената доставка ДДС?

Разпоредби на правото на Съюза, на които е направено позоваване

Директива 2006/112/ЕО на Съвета, и по-специално член 203, както и членове 63, 178, 218 и 226—230.

Национални разпоредби, на които е направено позоваване

Zakon o davku na dodano vrednost (Закон за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „ZDDV-1“), членове 67, 76 и 82—84а.

Кратко представяне на фактите и главното производство

- 1 Жалбоподателят в касационното производство, дружеството Raiffeisen leasing, d.o.o. [наричано по-нататък „Raiffeisen leasing“], сключва с дружеството RED, d.o.o. [наричано по-нататък „RED“] договор за финансов лизинг и договор за покупко-продажба на недвижим имот (сделка „sale-and-lease back“).
- 2 RED е собственик на терен в Рожна долина, на който е построена стара жилищна сграда. То решава да построи там нова сграда. За да получи финансови средства, страните се договарят в рамките на договор за финансов лизинг за недвижим имот, сключен на 19 ноември 2007 г. (наричан по-нататък „договорът“), че Raiffeisen leasing ще закупи от RED недвижимия имот, впоследствие ще му плаща лизинговите вноски до изплащане на стойността на съществуващите терени и новопостроените сгради (1 294 786,56 EUR). В този договор е посочена и стойността на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) в размер на 110 056,86 EUR.

- 3 Raiffeisen leasing не издава на своя съдоговорител RED никаква (конкретна) фактура въз основа на договора и нито декларира, нито плаща ДДС. Въз основа на този договор RED упражнява правото си на приспадане на ДДС, все едно че договорът представлява фактура, която то включва в справка-декларацията си по ДДС.
- 4 В този контекст, както е договорено, двете дружества сключват три дни по-късно договор за покупко-продажба от 22 ноември 2007 г. (наричан по-нататък: „договор за покупко-продажба“) за терена заедно със старата сграда. Двете дружества договарят цена с включен ДДС и RED издава на Raiffeisen leasing и фактура с включен ДДС.
- 5 През ноември 2007 г. жалбоподателят в касационното производство, Raiffeisen leasing, упражнява правото си на приспадане на ДДС по договора за покупко-продажба.
- 6 Тъй като RED не изпълнява задълженията си в определения срок, почти четири години по-късно, тоест на 21 февруари 2011 г., договорът е прекратен по взаимно съгласие. Впоследствие Raiffeisen leasing препродава недвижимия имот на друг купувач на цена с включен ДДС.
- 7 На 25 юли 2014 г. на RED е съобщено окончателно решение, с което му се отказва правото на приспадане на ДДС въз основа на договора.
- 8 В рамките на процедура по данъчна проверка се установява (акт за установяване на данъчни задължения от първа и втора инстанция), че Raiffeisen leasing (1) е трябвало да осчетоводи ДДС по договора и (2) не е трябвало да упражнява правото си на приспадане по договора за покупко-продажба.
- 9 По отношение на точка (1): Finančna uprava Republike Slovenije (Данъчна администрация на Република Словения, наричана по-нататък „FURS“) приема като основание за изискуемостта на ДДС член 76, параграф 1, точка 9 от Zakon o davku na dodano vrednost (Закон за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „ZDDV-1“), съгласно който „ДДС се дължи от всяко лице, което посочи този данък във фактура“. Според нея договорът, в който е посочена стойността заедно с ДДС, по същество има съдържание на фактура, въз основа на която RED може да упражни правото си на приспадане на ДДС. Следователно в този момент възниква и задължението за плащане на ДДС.
- 10 Впоследствие FURS приема решение, с което отказва на RED правото на приспадане на ДДС въз основа на договора. Следователно на тази дата Raiffeisen leasing придобива право на намаление (корекция) на справка-декларацията по ДДС, тъй като с посоченото решение на FURS отпада рискът от загуба на данъчни приходи. Междувременно обаче (от 3 януари 2008 г. до 25 юли 2014 г.) изтича период от време, през който според FURS Raiffeisen leasing е било длъжно да декларира ДДС, което то не е направило.

За посочения период FURS му начислява лихва върху данъчно задължение в размер на 50 571,88 EUR.

- 11 По отношение на точка (2): според FURS произтичащата от договора за покупко-продажба сделка е освободена от ДДС по силата на закона, тъй като член 44, параграф 7 от ZDDV-1 предвижда, че „продажбата на сгради или части от сгради, както и терените, на които те се намират, е освободена от ДДС, освен ако продажбата е извършена преди сградите или частите от сградите да бъдат заети или използвани за първи път, или ако продажбата бъде извършена преди изтичането на период от две години от началото на първото използване или заемане“. Данъчната декларация, която позволява да се избере сделката да подлежи на облагане с ДДС по смисъла на член 45 от ZDDV-1, не е подадена до данъчния орган от договарящите се страни. Следователно не може да се направи позоваване на никакво право на приспадане, въпреки че е била издадена фактура, в която е посочен (без основание) ДДС. Поради това FURS начислява допълнително ДДС в размер на 44 200,00 EUR, ведно с лихви в размер на 11 841,97 EUR. В това отношение според FURS обстоятелството, че впоследствие (след развалянето на договора) недвижимият имот е бил продаден на друг купувач с облагаема с ДДС сделка, е без значение. Сделката, произтичаща от договора за покупко-продажба, е освободена от ДДС и последващите събития са без значение в това отношение.
- 12 В рамките на административно производство Министерството на финансите отхвърля жалбата по административен ред на жалбоподателя като неоснователна и потвърждава решението на FURS в качеството му на първоинстанционен орган.
- 13 Raiffeisen leasing подава жалба, която е отхвърлена от Upravno sodišče (Административен съд), по съображения, които по същество са идентични с изложените в решението на FURS и на Министерството на финансите в качеството му на второинстанционен орган.
- 14 След това Raiffeisen leasing подава искане за разрешение за касационно обжалване на решението на Upravno sodišče (Административен съд), което частично е уважено от Vrhovno sodišče (Върховен съд), който с определение от 20 май 2020 г. допуска касационната жалба, по-специално за да отговори, *inter alia*, на важен правен въпрос: „Кога двустранна сделка (договор) може да се счита за фактура по смисъла на [ZDDV-1] и на директивата [за ДДС]?“. На това основание дружеството подава касационна жалба, по която понастоящем Vrhovno sodišče (Върховен съд) трябва да се произнесе по същество.

Основни доводи на страните в главното производство

- 15 Тъй като счита, че разглежданият договор представлява и фактура, в която е посочен ДДС, ответникът твърди, че съгласно член 76, параграф 1, точка 9

от ZDDV-1 жалбоподателят е бил длъжен да го плати, което той не е направил през съответната данъчна година.

- 16 В това отношение е важно да се отбележи, че жалбоподателят не е приел посочения договор за фактура по смисъла на ZDDV-1 и на Директивата за ДДС и че от своя страна обаче другата договаряща страна — [дружеството] RED е използвала, или по-точно, се е опитала да използва договора като фактура, за да извърши приспадане на ДДС.
- 17 Тезата на ответника е приета по същество за правилна и от Upravno sodišče (Административен съд) в рамките на обжалваното съдебно решение. В касационната жалба жалбоподателят оспорва също по аргументиран начин квалификацията на посочения договор като фактура, квалификация, от която произтичало задължението му за плащане на ДДС по силата на горепосочената законова разпоредба. Той твърди, че сключеният договор не можел да се счита за фактура, като посочва, че самият договор не съдържа всички съществени елементи на фактурата (тъй като в него не е посочена нито ставката на ДДС, нито датата, на която е извършена продажбата на стоките), и че следователно не са били изпълнени формалните изисквания, които биха позволили на съдоговорителя RED да упражни правото, свързано с ДДС по получената доставка, поради което не е съществувала никаква опасност от загуба на данъчни приходи. Според жалбоподателя с договора той просто се е ангажирал да предаде на съдоговорителя недвижимия имот, с който все още не е разполагал към момента на сключване на договора (и който освен това е придобил едва три дни по-късно), така че договорът като такъв не е довел до продажба на недвижим имот. От изложеното по-горе следва, че жалбоподателят не е имал намерение договорът да послужи като фактура, тъй като, ако е възнамерявал да издаде фактура, той е щял да я издаде с всички предвидени в ZDDV-1 елементи. Следователно той оспорва тезата на ответника и на Upravno sodišče (Административен съд), че договорът може да се счита за фактура, тъй като в него е посочен предметът на продажбата, данъчната основа и сумата. Според жалбоподателя подобна теза е произволна, тъй като можела да доведе до възможност да се счита за фактура (като основание за задължение, свързано с ДДС) и всяка оферта (договор), в която се съдържат само тези елементи.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 18 В разглеждания случай е налице спор само по отношение на частта, свързана със задължението за плащане на ДДС въз основа на издадена фактура, каквато би трябвало да представлява писменият договор, сключен между жалбоподателя Raiffeisen leasing, и неговия съдоговорител RED на 19 ноември 2007 г., в който е посочен и размерът на ДДС (110 056,86 EUR). Поставя се въпросът за тълкуването на възникването на задължението за плащане на ДДС, което се основава на факта, че издателят на фактурата е посочил в нея ДДС, както е предвидено в член 203 от Директивата за ДДС,

както и в член 76, параграф 1, точка 9 от ZDDV-1, който го транспонира в правния ред на Република Словения по идентичен начин. Следователно правилното тълкуване на разпоредбата от ZDDV-1 изцяло зависи от правилното тълкуване на тази разпоредба от посочената директива.

- 19 Съгласно практиката на Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съдът“) това задължение, предвидено в член 203 от Директивата за ДДС, не зависи от действителното наличие на облагаема сделка, доколкото евентуалната нередност не бъде коригирана при предвидените в посочената директива условия (вж. например решение от 31 януари 2013 г., LVK, C-643/11, EU:C:2013:55). Целта на тази разпоредба в рамките на гарантирането на ефективността и неутралността на системата на ДДС е да се избегне рискът от загуба на данъчни приходи, когато получателят на фактурата, в която не е следвало да бъде начислен ДДС, има възможност да я използва с цел упражняване на правото си на приспадане (вж. в този смисъл решение от 18 юни 2009 г., Stedeco (C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, т. 29).
- 20 Следователно, за да възникне посоченото задължение за плащане на ДДС, е необходимо да се изходи от констатацията, че е издадена фактура по смисъла на Директивата за ДДС и на ZDDV-1. Когато такава не е издадена, логически не може да възникне задължение за плащане на ДДС. В това отношение е релевантна разпоредбата на член 218 от Директивата за ДДС, който предвижда, че за целите на директивата държавите членки приемат като фактури документи или съобщения на хартиен носител или в електронен вид, ако същите отговарят на условията, установени в тази глава (глава 3, „Фактуриране“). Посочената разпоредба от Директивата за ДДС е транспонирана в член 81, параграф 8 от ZDDV-1.
- 21 В това отношение Vrhovno sodišče (Върховен съд) обаче си задава въпроса дали дори документ, който не съдържа всички задължителни данни, които дадена фактура трябва да представи съгласно членове 226—230 от Директивата за ДДС (членове 82—84 от ZDDV-1), може да доведе до възникване на задължение за плащане на ДДС за издателя на този документ, или кои са данните, които във всички случаи могат да обосноват наличието на фактура, както и задължението за плащане на ДДС по силата на член 203 от тази директива.
- 22 От практиката на Съда следва, че Директивата за ДДС допуска задължението по член 203 да възникне и когато фактурата не съдържа всички данни, изисквани в членове 226 и сл. от тази директива. Съгласно досегашната съдебна практика е допустимо да възникне задължение за плащане на ДДС поради издаването на фактура, в която е посочен ДДС, дори самата фактура да не съдържа определена информация, предвидена в Директивата за ДДС, например когато не е посочено мястото на изпълнение на доставката на услуги, въз основа на която е издадена фактурата, тъй като то не е релевантно с оглед възникването на разглежданото данъчно

задължение (решение на Съда от 18 юни 2009 г., Stadeco, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, т. 26 и сл.). Това тълкуване се потвърждава и от съдебната практика, съществуваща в други държави — членки на Европейския съюз [вж. например решение на Bundesfinanzhof (Федерален данъчен съд, Германия) от 17 февруари 2011 г., V R 39/09].

- 23 От тълкуването на текста на член 203 от Директивата за ДДС също следва, че възникването на това задължение зависи от наличието на фактура, в която е посочен ДДС, без тази разпоредба от Директивата за ДДС да се позовава изрично на спазването на всички формални изисквания на фактурата, както е предвидено за упражняването на правото на приспадане в случай на доставка на стоки или услуги от друго данъчнозадължено лице съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС. До това заключение се стига и като се направи телеологично тълкуване, тъй като възникването на задължението (само) въз основа на издаването на фактура, в която е посочен ДДС в съответствие с член 203 от Директивата за ДДС, има за цел да предотврати риска от загуба на данъчни приходи, който би могъл да произтече от използването на такъв документ като основание за упражняване на правото на приспадане от друго данъчнозадължено лице. Би било в противоречие с целта на тази разпоредба да се позволи на издателя на такава фактура да избегне разглежданото задължение, просто като пропусне да посочи някой от предписаните в нея елементи. Всъщност опасността от загуба на данъчни приходи произтича още от факта, че документът съдържа основните елементи на фактура за целите на ДДС, като по този начин създава привидната възможност получателят да се позове на този документ, за да приспадне посочения в него ДДС по получени доставки [така изрично Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) в решението от 17 февруари 2011 г., V R 39/09, т. 24].
- 24 Следователно, за да възникне задължение за плащане на ДДС въз основа на факта, че определено лице е издало фактура, не изглежда необходимо фактурата да бъде изрично идентифицирана като такава и да съдържа всички данни, предвидени в Директивата за ДДС (например в член 226 от Директивата за ДДС).
- 25 Ето защо е правилно тълкуването, според което, за да възникне предвиденото в член 203 от Директивата за ДДС задължение, е достатъчно от документа да произтича изричната и обективно разпознаваема воля на издателя да издаде фактура за конкретна сделка, която да може да породи за получателя си разумната презумпция, че въз основа на нея той може да приспадне платения по получени доставки ДДС. Елементите, които обикновено позволяват това, са посочването на издателя и на получателя на фактурата, описанието на сделката, както и стойността на доставката на стоки или услуги, от която е виден размерът на дължимия от получателя ДДС [вж. също в този смисъл решение на Bundesfinanzhof (Германски федерален данъчен съд) от 19 ноември 2014 г., V R 29/14]. Към това могат да бъдат добавени и други елементи и обстоятелства, които трябва да бъдат

проверени във всеки отделен случай. По-специално в рамките на тази преценка тези елементи и обстоятелства могат да произтичат и от други документи, с които е свързан този документ (фактура) или които са налични във връзка с него [вж. също в този смисъл практиката на Bundesfinanzhof (Германски федерален данъчен съд), например в решение от 26 юни 2019 г., XI R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, т. 28].

- 26 В случая обаче посоченото по-горе тълкуване изисква допълнително изясняване на въпроса дали и при какви условия писмен договор между две договарящи се страни с предмет облагаема за целите на ДДС сделка (например доставка на стоки или предоставяне на услуги) може да се счита за фактура по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС.
- 27 В това отношение е необходимо да се изходи от предпоставката, че като споразумение със задължителен характер договорът може да се различава от фактура, тъй като може да представлява само правното основание на подлежащата на облагане с ДДС сделка и че по силата на това споразумение продавачът или доставчикът на услугите е длъжен съгласно Директивата за ДДС (или на ZDDV-1) да издаде фактура към момента на настъпване на данъчното събитие (вж. например член 63 от Директивата за ДДС). Също така съществените елементи, позволяващи да се квалифицира документът като фактура, могат да съвпадат със съществените елементи, които трябва да се съдържат в договора за доставка на стоки или услуги (*essentialia negotii*). Следователно единствено фактът, че в договора са посочени договарящите се страни, че е определен предметът на договора, както и договорната стойност на доставката на стоки и услуги, като е посочен размерът на ДДС, сам по себе си не може да означава, че този договор винаги представлява фактура по смисъла на Директивата за ДДС или на ZDDV-1. Всъщност посочването на размера на ДДС в самия договор е от значение, именно за да се гарантира яснотата на договорното правоотношение, както и размерът на дължимата сума, тъй като при липсата на уточнение за задължението за плащане на ДДС в определен размер, съгласно практиката на съдилищата в Република Словения следва да се счита, че данъкът вече е включен в посочения договорен размер.
- 28 С оглед на изложените по-горе съображения Vrhovno sodišče (Върховен съд) си задава въпроса дали даден договор може да представлява фактура по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС, само когато от него произтича изричната и обективно разпознаваема воля на продавача или доставчика на услуги, в качеството му на страна по договора, да издаде фактура за конкретна сделка, която да може да породи за купувача разумната презумпция, че въз основа на нея той може да приспадне платения по получени доставки ДДС. Такъв извод би могъл да се направи въз основа на изрична договорна клауза, която ясно уточнява това (например, че договорът служи за фактура), или може би и в хипотезата, при която обстоятелствата във връзка с правното споразумение и характеристиките на договора показват ясно установими елементи, от които е видно, че въз

основа на този договор не е предвидено издаването на фактура като конкретен документ. Следователно с оглед на гореизложеното Vrhovno sodišče (Върховен съд) си поставя въпроса дали е правилно член 203 от директивата да се тълкува в смисъл, че само в посочените случаи сключеният договор може да се счита (също) за фактура, съдържаща данни за ДДС, която поражда задължение за плащане на ДДС по силата на член 203 от Директивата за ДДС (член 76, параграф 1, точка 9 от ZDDV-1).

- 29 Тъй като отговорът на въпроса дали посоченият договор може да се счита за фактура зависи от правилното тълкуване на член 203 от Директивата за ДДС, Vrhovno sodišče (Върховен съд), в качеството си на Върховен съд на Република Словения, е длъжен да отправи до Съда на Европейския съюз запитване относно тълкуването на посочената директива.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ