Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 1 юли 2021 година[1]

Дело C-324/20

Finanzamt B
срещу
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия)

„Преюдициално запитване — Данъци — Данък върху добавената стойност — Предоставяне на услуги — Еднократно предоставяне — Разсрочено плащане — Директива 2006/112/ЕО — Член 63 — Изискуемост на данъка — Член 64, параграф 1 — Понятието „доставка, водеща до последователни плащания“ — Член 90, параграф 1 — Намаляване на данъчната основа — Понятието „неплащане“

Въведение

1. По силата на принципите на икономическа свобода и свобода на договаряне операторите на пазара свободно определят договорните си отношения както по отношение на престациите, така и по отношение на възнаграждението за тях. Те обаче трябва да вземат предвид условностите, с които е обвързана осъществяваната от тях дейност, които са не само от икономическо, но и от правно, включително данъчно естество. Проблемите, до които може да доведе несъобразяването с тези условности, се илюстрират от настоящото дело.

2. По-конкретно, следва да се установи дали и доколко отсрочването на вноски на възнаграждението по облагаема с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) сделка оказва влияние върху определянето на момента на възникване на задължението на данъчнозадълженото лице за плащане на посочения данък.

[1] Език на оригиналния текст: полски.

Правна уредба

Правото на Съюза

3. Член 63 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [2] гласи:

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

4. Съгласно член 64, параграф 1 от тази директива обаче:

„Когато води до последователни отчитания или плащания, […] доставката на услуги се счита за завършена [изпълнена] при изтичането на периодите, за които се отнасят тези отчитания или плащания“.

5. От своя страна член 66, буква б) от посочената директива предвижда:

„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:

[…]

б) не по-късно от момента на получаването на плащането;

[…]“.

6. Съгласно член 73 от тази директива:

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

7. Накрая, съгласно член 90, параграф 1 от Директива 2006/112:

„В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката [на стока или услуга], основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки“.

Германското право

8. Директива 2006/112 е транспонирана в германското право с разпоредбите на Umsatzsteuergesetz [3] (Закона за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“).

[2] ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

[3] Консолидирана редакция: BGBl. 2005 I, стр. 386.

9. Член 13, параграф 1, точка 1 от този закон предвижда:

„Данъчното задължение възниква

1. по отношение на доставките на стоки и услуги:

a) 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;

b) 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,

[…]“.

10. Съгласно член 17 от UStG обаче:

„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:

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.

[…]“.

11. Накрая, член 20, първо изречение от UStG в редакцията, приложима за спорната финансова година, е гласял:

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

1) чийто общ оборот (член 19, параграф 3) през предходната календарна година не надвишава 500 000 EUR, или

2) което […] 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 […],

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

Фактическата обстановка, производството и преюдициалните въпроси

12. X-Beteiligungsgesellschaft mbH, учредено по германското право дружество (наричано по-нататък „дружество X“), е регистрирано в Германия данъчнозадължено лице по ДДС.

13. През данъчната 2012 г. дружество X предоставя на дружество T-GmbH (наричано по-нататък „дружество T“) посреднически услуги при продажбата на недвижими имоти от последното. Както е видно от договора относно възнаграждението, сключен между посочените дружества на 7 ноември 2012 г., към момента на сключване на този договор дружество X вече е изпълнило всички дължими от него престации.

14. От този договор следва също, че хонорарът за посочените посреднически услуги е определен в размер на 1 000 000 EUR, върху който се дължи ДДС, и е платим на пет вноски от 200 000 EUR, върху които се начислява ДДС. Тези вноски трябва да се внасят всяка година, считано от 30 юни 2013 г. При изтичането на срока за плащане на всяка вноска дружество X издава фактура и плаща дължимия ДДС.

15. С решение от 22 декември 2016 г. компетентният данъчен орган приема, че предоставянето на услуги от дружество X на дружество T е било осъществено изцяло през 2012 г. и тогава дружество X е трябвало да плати целия ДДС за разглежданата сделка.

16. Дружеството обжалва това решение пред компетентния Finanzgericht (Финансов съд, Германия). Съдът уважава жалбата и приема, че макар да е вярно, че доставката на услуги действително е извършена през 2012 г., размерът на възнаграждението по тази сделка, с изключение на първата вноска, платена на 30 юни 2013 г., трябва да се счита за неплатен по смисъла на член 17 от UStG и на член 90, параграф 1 от Директива 2006/112. Според посочения съд прилагането на тези разпоредби позволява да се избегне необходимостта дружество X да плати целия ДДС, преди да е получило цялото възнаграждение за предоставените услуги.

17. Данъчният орган обжалва това решение пред запитващата юрисдикция. При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) решава да спре производството и да постави на Съда 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?“.

18. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 22 юли 2020 г. Писмени становища представят дружество X, германското правителство и Европейската комисия. Съдът решава да не провежда съдебното заседание.

Анализ

Предварителни бележки

По фактическите констатации

19. В преюдициалното си запитване по настоящото дело запитващата юрисдикция се основава на фактическите констатации на първоинстанционния съд, съгласно които предвидената в рамките на спорната сделка услуга е еднократна и е била изцяло изпълнена от дружество X през 2012 г., поради което възнаграждението в размер на 1 000 000 EUR, върху което се начислява ДДС, е за услуги, осъществени изцяло през 2012 г.

20. Дружество X обаче оспорва тази констатация. Според него договорът с дружество T включва допълнителни, по-специално консултантски услуги, които трябва да се осъществяват през следващите години в замяна на следващите траншове от договореното възнаграждение. Така според това дружество възнаграждението за предоставените от него услуги през 2012 г. е само получената на 30 юни 2013 г. сума. В частност дружество X се позовава на своя допълнителен тълкувателен договор с дружество T от 15 март 2016 г. и на определение на Finanzgericht относно процесуално-организационни действия от 23 септември 2020 г., приложени към писменото му становище. Следователно според дружество X преюдициалните въпроси по настоящото дело имат хипотетичен характер.

21. Следва обаче да се има предвид, че в рамките на преюдициалното производство Съдът по принцип е обвързан от фактическите констатации на запитващата юрисдикция[4]. В случая на пръв поглед тези констатации не изглеждат погрешни. По-специално определението от 23 септември 2020 г. е постановено след определението на запитващата юрисдикция за отправяне на преюдициалното запитване по настоящото дело. Постановено е в рамките на отделно производство във връзка с данъка върху доходите на дружество X за данъчната 2012 г. Възможна е обаче различна преценка на фактическите обстоятелства по отношение на установяването на приходите за целите на подоходното облагане на юридически лица и по отношение на установяването на данъчно задължение по ДДС.

22. Ето защо считам, че Съдът трябва да отговори на преюдициалните въпроси по настоящото дело въз основа на фактическите констатации на запитващата юрисдикция (или на първоинстанционния съд, възприети от нея).

[4] Вярно е, че неотдавна имах повод да поставя под съмнение точността на констатациите на същата запитваща юрисдикция (мое заключение по дело XY (Факултативно данъчно облекчение), C-100/20, EU:C:2021:387). Не ставаше въпрос обаче за самите фактически обстоятелства, а за тяхната квалификация с оглед на правото на Съюза.

По преюдициалните въпроси

23. В случая запитващата юрисдикция поставя два преюдициални въпроса. Първият е относно тълкуването на понятието „доставка, водеща до последователни плащания“ по смисъла на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112. Вторият въпрос обаче се отнася до това дали в случай като разглеждания в главното производство може да става въпрос за „неплащане“ по смисъла на член 90, параграф 1 от тази директива. Прилагането на последната разпоредба не зависи от тълкуването на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112; неплащане може да е налице и при доставки, водещи до последователни плащания. За сметка на това при утвърдителен отговор на втория преюдициален въпрос би отпаднал предметът на първия въпрос. Ето защо ще започна с втория въпрос.

По втория преюдициален въпрос

24. С втория си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че когато към момента на предоставянето на еднократна услуга данъчнозадължено лице се е договорило да разсрочи възнаграждението за тази услуга на вноски, може да се установи неплащане по смисъла на тази разпоредба по отношение на следващите, с изключение на първата вноска от възнаграждението, и съответно данъчната основа да се намали, с последваща възможност отново да бъде увеличена след плащане на следващите вноски. Този въпрос, изглежда, е продиктуван от факта, че в главното производство първоинстанционният съд възприема такова разрешение, за да се избегне необходимостта данъчнозадълженото лице да финансира дължимия ДДС, преди да е получило плащане за предоставената услуга.

25. Дружество X предлага на този въпрос да се отговори утвърдително, докато германското правителство и Комисията предлагат отрицателен отговор.

26. Споделям второто становище.

27. ДДС се начислява пропорционално на данъчната основа[5], определена като „всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката“[6]. Размерът на тази данъчна основа се определя към момента на възникване на данъчното задължение, тоест по отношение на доставката на услуги към момента на изпълнението им.

28. За сметка на това, ако след възникването на данъчното задължение се намали сумата, която данъчнозадълженото лице трябва да получи като заплащане за предоставената услуга, данъчната основа също се намалява съответно, което следователно се отнася и за размера на задължението на данъчнозадълженото лице във връзка с дължимия данък[7]. Възможно е да става въпрос както за намаляване в тесен смисъл, така и за „занулуване“, тоест пълно отпадане на данъчната основа и на свързаното с нея данъчно задължение. Такава промяна може да настъпи както вследствие на изменение или прекратяване на договорното правоотношение между страните по облагаемата сделка, така и поради неизпълнение от съдоговорителя на данъчнозадълженото лице на задължението му за плащане на възнаграждение.

5 Член 1, параграф 2 от Директива 2006/112.

6 Член 73 от Директива 2006/112.

7 Член 90, параграф 1 от Директива 2006/112.

29. Съдържащото се в посочената разпоредба задължение за намаляване на данъчната основа и произтичащото данъчно задължение е израз на принципа, че данъчната основа на ДДС се състои от насрещната престацията, която данъчнозадълженото лице действително е получило или предстои да получи във връзка с облагаема доставка [8].

30. Тази цел на член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 означава, че тази разпоредба се прилага само в случай че сумата, която данъчнозадълженото лице трябва да получи като възнаграждение за предоставената услуга, е намалена. За сметка на това, ако тази сума не е намалена, няма причина да се намалява данъчната основа, поради което посочената разпоредба не се прилага. Такъв е например случаят, когато страните по облагаема сделка се споразумеят не за намаляване на възнаграждението, а само за разсрочването му на вноски или за отсрочване на плащането.

31. Разбира се, в случай на неплащане от страна на съдоговорителя на данъчнозадълженото лице намаляването на сумата, която данъчнозадълженото лице трябва да получи, може да има неокончателен характер, като се има предвид, че при липсата на промяна в договорното правоотношение между страните данъчнозадълженото лице продължава да има право на вземане във връзка с неизплатеното възнаграждение и може да го събере в бъдеще [9]. Следователно е налице несигурност относно окончателния характер на намаляването на данъчната основа. Това именно е причината, поради която член 90, параграф 2 от Директива 2006/112 оставя на преценката на държавите членки прилагането на параграф 1 от този член в случай на неплащане [10].

32. Това не променя факта, че в случай на отлагане на плащането на възнаграждението или на разсрочването му на вноски сумата, която данъчнозадълженото лице *трябва да получи* на това основание, със сигурност *не се* намалява [11]. Поради това няма причина за намаляване и на данъчната основа.

33. Следователно, макар да съм съгласен с твърдението на германското правителство, че всяко намаляване на възнаграждението, което данъчнозадълженото лице трябва да получи за облагаемата доставка, се отнася до положения, възникнали *след* извършването на съответната доставка по сделката, считам, че този аспект не е от съществено значение за отговора на настоящия преюдициален въпрос. Всъщност в това отношение от основно значение е обстоятелството, че разсроченото на вноски плащане на възнаграждението не променя сумата, която данъчнозадълженото лице трябва да получи като възнаграждение, и следователно данъчната основа на тази сделка.

34. От това според мен следва, че член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че когато данъчнозадължено лице, предоставящо еднократна услуга, е уговорило с нейния получател разсрочване на възнаграждението на вноски, не е налице неплащане по смисъла на тази разпоредба.

[8] Решение от 12 октомври 2017 г., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, т. 26).

[9] Решение от 12 октомври 2017 г., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, т. 29).

[10] Решение от 12 октомври 2017 г., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, т. 28 и 29).

[11] Както правилно изтъква германското правителство, неплащане на възнаграждението би могло да е налице само в случай на неплащане на вноската по възнаграждението в момента на настъпване на нейната изискуемост. Това обаче не може да се установи предварително.

35. Освен това, както отбелязва германското правителство, съгласно член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 намаляването на данъчната основа по силата на тази разпоредба настъпва съгласно условия, които се определят от държавите членки. Параграф 2 от този член позволява на държавите членки изобщо да не прилагат тази разпоредба в случай на неплащане. Съгласно член 17, параграф 2, точка 1 от UStG обаче, в случай на неплащане данъчната основа се намалява само когато възнаграждението стане несъбираемо. При разсрочване на възнаграждението на вноски не е налице несъбираемост. Самото германско право, което в това отношение е в съответствие с Директива 2006/112, следователно не позволява да се приложат разпоредбите, транспониращи член 90 от тази директива във връзка с разсрочването на вноски на плащането на възнаграждението по облагаема сделка.

По първия преюдициален въпрос

36. С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага към сделка, включваща еднократна доставка на услуги, за която данъчнозадълженото лице получава възнаграждение, отсрочено на вноски.

37. Този въпрос се основава на фактическата констатация на запитващата юрисдикция, че спорната услуга в главното производство е еднократна и изцяло изпълнена през данъчната 2012 г.[12] Именно на тази предпоставка основавам анализа си на посочения въпрос по-долу.

По тълкуването на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112

38. Припомням, че съгласно член 64, параграф 1 от Директива 2006/112, когато води до последователни плащания, доставката на услуги се счита за завършена при изтичането на периодите, за които се отнасят тези плащания. Следователно за отговора на преюдициалния въпрос е необходимо да се тълкува понятието „доставка, водеща до последователни плащания“ по смисъла на тази разпоредба.

39. Противно на поддържаното от Комисията, считам, че текстът на разглежданата разпоредба сам по себе си не дава еднозначен отговор на този въпрос.

40. Член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 всъщност трябва да се тълкува в светлината на член 63 от нея. Съгласно последната разпоредба данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато са изпълнени престациите, предмет на сделката.

41. Член 63 от Директивата не уточнява настъпването на какво събитие следва да се счита за момента на изпълнение на престациите. Според мен това означава, че в случая законодателят на Съюза е възприел материалноправен подход, тоест следва да се вземе предвид моментът на действителното изпълнение на престацията, при необходимост определен посредством фактическите констатации на данъчните органи или съда.

42. Член 64, параграф 1 от посочената директива според мен не представлява отклонение от член 63, що се отнася до определянето на момента на възникване на данъчното задължение, а само го допълва и пояснява във връзка с положения, които могат да породят

[12] Вж. точка 19 от настоящото заключение.

съмнения. Всъщност тази разпоредба уточнява кой момент трябва да се счита за момента на изпълнение на престация, свързана с разсрочено във времето плащане. Всъщност за такъв момент се счита изтичането на срока за това плащане.

43. Логично е всъщност такова договорно определяне на момента на изпълнение на престацията да е необходимо само по отношение на престации, за които моментът на изпълнение е трудно да се определи недвусмислено въз основа на самите факти, по-специално защото правоотношението между страните по сделката и престацията, предмет на сделката, са с продължително изпълнение. При това положение се счита, че изпълнението на престацията продължава, докато е налице задължение за плащане във връзка с нея.

44. За сметка на това прилагането на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 не следва да се разпростира по отношение на случаи, в които моментът на изпълнение на престацията може лесно да се установи, по-специално когато престацията е еднократна и е налице точен момент, позволяващ да се установи преустановяването на нейното изпълнение в съответствие с договорното правоотношение между страните по съответната сделка. Всъщност подобно разпростиране на приложното поле на посочената разпоредба би означавало тя да определя данъчното събитие в противоречие с изричния текст на член 63 от тази директива.

45. Систематичното тълкуване на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112, преди всичко с оглед на член 63 от посочената директива, следователно подкрепя отрицателния отговор на първия преюдициален въпрос. По принцип споделям съображенията на Комисията по този въпрос.

46. Освен това, както правилно изтъква германското правителство, различно тълкуване на посочената разпоредба би означавало, че страните по сделката могат свободно да манипулират момента на възникване на данъчното задължение, като определят съответно срока за плащане на цената на доставката на стоки или услуги. Съдът обаче вече е имал повод да установи, че законодателят на Съюза е искал в максимална степен да хармонизира момента на възникване на данъчното задължение във всички държави членки, за да гарантира еднаквото събиране на ДДС[13]. Целта да се осигури еднакво събиране на данъка, се отнася не само до всички държави членки, но и до всички сходни сделки, независимо от второстепенните различия, като например начина на плащане на възнаграждението. Това изискват принципът на равно третиране и принципът на ненарушена конкуренция.

47. Възникването и размерът на данъчното задължение по ДДС зависят само от три елемента: естеството на извършената сделка, което определя евентуалното ѝ облагане и ставката на данъка; размера на възнаграждението, т.е. данъчната основа; и момента на изпълнение на престацията, който по принцип съвпада с момента на възникване на данъчното задължение. За сметка на това моментът на заплащане на посоченото възнаграждение не е сред релевантните фактори от системата на ДДС, що се отнася до данъчното облагане.

[13] Решение от 2 май 2019 г., Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, т. 22).

48. Тези изводи не се поставят под съмнение от практиката на Съда, цитирана от запитващата юрисдикция, както и от дружество X в неговото становище, а именно от решения Аспарухово Лейк Инвестмънт Кампани [14] и baumgarten sports & more [15]. Всъщност основание за прилагането на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 по тези дела е било продължителното, разтеглено във времето правоотношение между страните по сделката, при което трайни по характер задължения е имал не само получателят на услугата, а и нейният доставчик, а самото плащане на договореното възнаграждение е зависело от изпълнението на тези задължения [16]. Според фактическите констатации на запитващата юрисдикция в настоящия случай обаче това не е така в рамките на главното производство, което има за предмет облагането на еднократна престация, изцяло изпълнена в определения момент, за която доставчикът на услугата следва безусловно да получи възнаграждение в пълен размер.

49. С оглед на изложеното съм съгласен с Комисията, че понятието „доставки […], вод[ещ]и до […] последователни плащания“ по смисъла на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се разбира в смисъл, че се отнася до сделки, които поради самото си естество изискват разсрочване на възнаграждението или плащане на вноски поради нееднократния им характер.

50. Следователно тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че не се прилага към сделка, включваща еднократна доставка на услуги, за която данъчнозадълженото лице получава разсрочено на вноски възнаграждение.

По връзката между задължението за плащане на дължимия данък и получаването на възнаграждение за облагаема доставка

51. Както запитващата юрисдикция в своето определение, така и дружество X в писменото си становище изтъкват, че в положение като разглежданото в главното производство, при което плащането на възнаграждението за еднократна доставка е било разсрочено на вноски, платими в продължение на дълъг период (в случая пет години), като ДДС се начислява при плащането на всяка вноска, данъчнозадълженото лице е принудено да финансира през продължителен период от време пълния размер на ДДС, въпреки че все още не е получило плащане от страна на получателя на услугата.

52. Както посочих в предложението за отговор на втория преюдициален въпрос по настоящото дело, прилагането на член 90 от Директива 2006/112 в случая не представлява правилно разрешение на този проблем. Също така според мен не е такова и прилагане на член 64, параграф 1 от тази директива.

[14] Решение от 3 септември 2015 г. (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] Решение от 29 ноември 2018 г. (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] Вж. съответно решения от 3 септември 2015 г., Аспарухово Лейк Инвестмънт Кампани (C-463/14, EU:C:2015:542, т. 47 и 49) и от 29 ноември 2018 г., baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, т. 30 и 31).

53. Както вече споменах по-горе, възникването на данъчно задължение по ДДС по принцип не е обусловено от получаването от данъчнозадълженото лице на възнаграждението за осъществената от него облагаема сделка. То може да възникне и преди плащането на това възнаграждение. Съдът вече е имал повод да подчертае това изрично в практиката си [17].

54. Когато неплащането на възнаграждението, договорено между страните по облагаема сделка, има траен характер, например вследствие на разваляне или изменение на договора, или не зависи от волята на данъчнозадълженото лице, както в случай на неплащане от страна на съдоговорителя, се прилага член 90 от Директива 2006/112 и данъчната основа се намалява съответно, което се отразява и на размера на данъчното задължение.

55. За сметка на това, когато по облагаема сделка поначало е предвидено отсрочване на плащането на възнаграждението или разсрочването му на вноски, то данъчнозадълженото лице взема решение относно начина на осъществяване на собствената си икономическа дейност при пълна запознатост със задълженията, включително данъчни, произтичащи от осъществяваната дейност. Именно от неговата воля зависи дали е съгласно да разсрочи плащането на възнаграждението и при какви условия.

56. В такъв случай разрешението може да бъде или начисляване и събиране на целия дължим ДДС при първата вноска по плащането, или отреждане на тази първа вноска за плащането на този данък [18]. Така данъчнозадълженото лице не е длъжно да заделя собствени финансови ресурси за плащане на данъка.

57. Що се отнася до довода на дружество X, че плащането на целия дължим ДДС след получаването на първата вноска от възнаграждението не оставя печалба на данъчнозадълженото лице от извършената сделка и дори го лишава от средства за покриване на разходите по извършената доставка, достатъчно е да се отбележи, че облагането с ДДС не зависи от резултатите от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице [19]. С този данък се облагат и сделките, които не носят печалби, и дори тези, които водят до загуби. Икономическите оператори, а не системата на ДДС трябва да обезпечат печалба от своята икономическа дейност.

58. В главното производство проблемът може би възниква от начина, по който дружество X фактурира спорната сделка. Съгласно данните, съдържащи се в акта за преюдициално запитване, това дружество фактурира отделно всяка вноска по възнаграждението, като фактурата посочва ДДС за съответната вноска. Запитващата юрисдикция не предоставя информация дали в главното производство данъчните органи са оспорили този начин на фактуриране. Той обаче не изглежда правилен от гледна точка на разпоредбите на Директива 2006/112.

[17] „[…] по силата на член 63 от [Директива 2006/112] ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени, тоест при осъществяването на съответната сделка, независимо дали дължимата по тази сделка насрещна престация е вече платена. Следователно ДДС се дължи в държавния бюджет от доставчика на стоките или услугите, макар и той все още да не е получил от страна на своя клиент съответното плащане по осъществената сделка“. Поради това „[…] съгласно въведената с Директива 2006/112 система изискуемостта на ДДС, както и възникването и упражняването на правото на приспадане, по принцип са независими от обстоятелството дали дължимата насрещна престация, включително и ДДС, по дадена сделка е вече платена или не“ (решение от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария, C-274/10, EU:C:2011:530, т. 46 и 48).

[18] Както следва от предоставената от дружество X информация, в главното производство размерът на първата вноска, получена от това дружество, надвишава размера на дължимия във връзка с разглежданата сделка ДДС.

[19] В съответствие с член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 „[д]анъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“.

59. Дял XI от Директива 2006/112 определя задълженията на данъчнозадължените лица. Член 220 от нея им налага задължението да осигурят издаването на фактура в случай по-специално на доставка на услуги на други данъчнозадължени лица. Член 226 от тази директива подробно урежда данните, които трябва да фигурират във фактурата. Те включват по-специално: степента и естеството на предоставените услуги (т. 6), датата на извършване на услугите (т. 7), данъчната основа (т. 8) и размера на дължимия ДДС (т. 10).

60. Както Съдът вече е имал повод да подчертае, съдържащите се във фактурата задължителни данни, сред които по-специално естеството на предоставените услуги и датата на извършването им, имат за цел да позволят на данъчните органи да контролират по-специално плащането на дължимия данък[20]. Следователно тези данни трябва да съответстват възможно най-точно на действителното положение. В частност еднократната доставка не трябва да става предмет на няколко издавани през продължителни периоди от време фактури, макар извън това всички елементи, и по-специално общата стойност на дължимия ДДС, да отговарят на истината.

61. В главното производство, ако дружество X бе издало само една правилна фактура, включваща цялата данъчна основа на спорната сделка, пълния размер на дължимия ДДС и датата на изпълнение на услугата, това би му позволило да определи правилно данъчните си задължения и съответно да уреди правоотношението си с получателя на услугата, що се отнася до начина на плащане на възнаграждението.

62. Действително обаче, както отбелязва запитващата юрисдикция в определението си, Съдът неведнъж квалифицира данъчнозадължените лица като „събиращи“ ДДС за сметка на държавата[21]. Това обаче по никакъв начин не означава, че ролята на данъчнозадължените лица *се свежда* до тази на събирачи на данъка. Член 193 от Директива 2006/112 определя данъчнозадължените лица като лица — *платци* на ДДС[22]. Нито една разпоредба от Директивата, нито решение на Съда обаче не сочат, че това задължение зависи от предварителното събиране от данъчнозадълженото лице на начисления на следващ етап от оборота данък[23].

63. За сметка на това член 66, буква б) от Директива 2006/112 позволява на държавите членки да предвидят, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица не по-късно от момента на получаване на плащането[24]. Това обаче представлява дерогация от общите правила, съдържащи се в членове 63, 64 и 65 от тази директива, която е факултативна, трябва да се отнася до някои сделки или категории данъчнозадължени лица и да няма всеобщ характер. Самото наличие на такава възможност косвено потвърждава, че изискуемостта на ДДС по принцип не е обусловена от получаването на плащане по облагаема сделка от данъчнозадълженото лице.

[20] Решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, т. 26, 27, 29 и 30).

[21] Вж. по-специално решения от 20 октомври 1993 г., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25) и от 23 ноември 2017 г., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, т. 23).

[22] Без да се засягат случаите, в които съгласно специални разпоредби задължени за плащането му са други лица.

[23] Това следва ясно, най-малкото от решение от 20 октомври 1993 г., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), цитирано от запитващата юрисдикция, в което Съдът изрично поставя задължението за плащане на данъка в зависимост от сключването на сделката, но не и от получаването на плащане.

[24] Тази възможност е предвидена в член 13, параграф 1, точка 1, буква b) във връзка с член 20 от UStG, но той не намира приложение в главното производство.

64. Както обаче правилно изтъкват германското правителство и Комисията, тълкуването на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112, предлагано от дружество X, съгласно което самото разсрочено на вноски плащане на възнаграждението позволява да се прокара връзка между изискуемостта на данъка и изискуемостта на вноските, в значителна степен би обезсмислило разпоредбата на член 66, буква б) от тази директива.

65. Поради това доводите относно необходимостта от плащане на данъка, преди данъчнозадълженото лице да получи цялото възнаграждение, не променят извода в точка 50 от настоящото заключение.

Заключение

66. С оглед на всички изложени съображения предлагам следните отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия):

„1) Член 64, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не се прилага към сделка, включваща еднократна доставка на услуги, за която данъчнозадълженото лице получава възнаграждение на вноски.

2) Член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че когато данъчнозадължено лице, предоставящо еднократна услуга, е договорило с получателя ѝ разсрочване на вноски на възнаграждението, не е налице неплащане по смисъла на посочената разпоредба“.