Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

9 февруари 2023 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 90 — Данъчна основа — Намаляване — Застраховател, който плаща обезщетение на застраховано лице за несъбираеми вземания с включен ДДС — Национална правна уредба, която не допуска намаляване на данъчната основа от застрахователя в качеството му на правоприемник — Принцип на данъчна неутралност — Принцип на ефективност“

По дело C-482/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Fővárosi Törvényszék (Будапещенски окръжен съд, Унгария) с акт от 29 юни 2021 г., постъпил в Съда на 5 август 2021 г., в рамките на производство по дело

Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: M. Safjan, председател на състава, N. Jääskinen и M. Gavalec (докладчик), съдии,

генерален адвокат: T. Ćapeta,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, от T. Fehér и P. Jalsovszky, ügyvédek,

– за унгарското правителство, от M. Z. Fehér и K. Szíjjártó, в качеството на представители,

– за португалското правителство, от P. Barros da Costa, R. Campos Laires, S. Jaulino и J. Ramos, в качеството на представители,

* Език на производството: унгарски.

– за Европейската комисия, от A. Sipos и V. Uher, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 90 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), изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) във връзка с принципите на пропорционалност, данъчна неутралност и ефективност.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, дружество по унгарското право, и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) по повод на искане за намаляване на данъчната основа за данък върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директивата за ДДС гласи:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

4 Член 9, параграф 1, първа алинея от тази директива предвижда:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“.

5 Съгласно член 63 от посочената директива:

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

6 Член 66 от същата директива гласи:

„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:

а) не по-късно от момента на издаването на фактурата;

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

в) ако не е издадена фактура или ако фактурата е издадена на по-късна дата, в рамките на определен срок, не по-късно от изтичането на срока за издаване на фактури, наложен от държавите членки съгласно член 222, втора алинея или когато държавата членка не е наложила такъв срок, в рамките на определен срок от датата на данъчното събитие.

Предвидената в първа алинея дерогация обаче не се прилага за доставките на услуги, за които получателят дължи ДДС по силата на член 196, нито за доставките или прехвърлянето на стоки, посочени в член 67“.

7 Член 73 от Директивата за ДДС гласи:

„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“.

8 Член 90 от тази директива гласи:

„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 Съгласно член 135, параграф 1, буква а) от посочената директива:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

а) застрахователните и презастрахователни сделки, включително свързаните с тях услуги, извършвани от застрахователни брокери и агенти“.

10 Съгласно член 250, параграф 1 от същата директива:

„Всяко данъчнозадължено лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят, доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделката, свързана с такъв данък и приспадания и стойността на освободените сделки“.

Унгарското право

Закон № CL от 2017 г.

11 Член 196 от Adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Закон CLI от 2017 г. за правната уредба на данъчната администрация) в редакцията му, приложима към спора по главното производство, гласи:

„1) Когато Alkotmánybíróság [(Конституционен съд, Унгария)], Kúria [(Върховен съд, Унгария)] или Съдът [на Европейския съюз] установят с обратно действие, че правна норма, която предвижда данъчно задължение, противоречи на основния закон или на задължителен акт на Европейския съюз или, в случай че става дума за общинска наредба, на всяка друга правна норма, и когато съдебното решение поражда право на възстановяване за данъчнозадълженото лице, първоинстанционният данъчен орган извършва възстановяването по молба на това лице — според конкретните условия на съответното решение — в съответствие с разпоредбите на този член.

[…]

3) Освен данните, необходими за идентифициране на данъчнозадълженото лице от данъчната администрация, молбата трябва да посочва и платения към датата на подаването ѝ данък, чието възстановяване се иска, както и изпълнителния титул, въз основа на който той е платен; тя трябва да посочва и решението на Alkotmánybíróság [(Конституционен съд)], на Kúria [(Върховен съд)] или на Съда и да съдържа декларация, че:

a) към датата на подаване на молбата данъчнозадълженото лице не е прехвърлило върху друго лице данъка, чието възстановяване иска,

b) преди подаването на заявлението не е извършено възстановяване на данък на данъчнозадълженото или на друго лице въз основа на административна или съдебна процедура и такава процедура не е в ход към момента на подаване на заявлението, освен ако данъчнозадълженото лице не удостовери пред данъчните органи в рамките на 90 дни от подаването на заявлението, че процедурата е прекратена.

4) Ако не са изпълнени другите условия, посочени в параграф 3, букви a) и b), данъчната администрация отхвърля заявлението с решение. По отношение на съдържанието на заповедта за изпълнение данъчната администрация не може да извършва никакви действия по изпълнение между подаването на заявлението и окончателното приключване на процедурата, а в случай на решение за възстановяване — след като то е станало окончателно и до окончателното му отпадане или отмяна“.

Законът за ДДС

12 Член 5, параграф 1 от Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон № CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), предвижда:

„За целите на ДДС за данъчнозадължено лице се счита лице или правосубектно образувание, което осъществява от свое име икономическа дейност, независимо от мястото, целта и резултата на тази дейност. […]“.

13 Съгласно член 55 от този закон:

„1) Данъкът става изискуем от момента на фактическото осъществяване на облагаемата сделка (наричано по-нататък „извършване“).

2) Правната последица по параграф 1 настъпва и когато, макар сделката да не е извършена, бъде издадена фактура. Тази последица настъпва по отношение на посоченото във фактурата като доставчик на стоката или услугата физическо или юридическо лице, освен ако по начин, който изключва всяко съмнение, се докаже, че:

a) независимо от издаването на фактурата, сделката не е извършена, или

b) тя е извършена, но от трето лице,

като наред с това е направено необходимото, за да се обезсили незабавно издадената фактура, или в случай че фактурата е издадена на негово име от друго лице, посоченото във фактурата като приобретател на стоките или получател на услугите физическо или юридическо лице е уведомено незабавно за настъпването на някое от обстоятелствата по буква a) или b)“.

14 Член 56 от посочения закон гласи:

„Дължимият данък става изискуем към момента на настъпване на данъчното събитие, освен ако в настоящия закон не е предвидено друго“.

15 Член 77, параграф 7 от същия закон гласи:

„С оглед по-специално на принципа на упражняване на правата в съответствие с тяхната цел данъчната основа се намалява с цялото или част от осчетоводеното като несъбираемо вземане без начислен данък, когато са изпълнени следните условия:

a) доставчикът и получателят по доставката не са свързани лица;

b) доставчикът предварително писмено е уведомил получателя по доставката в съответствие с параграф 8, освен ако последният е престанал да съществува и няма правоприемник;

c) доставчикът не е в производство по несъстоятелност, ликвидация или принудително прекратяване към момента на подаване на декларацията за несъбираемото вземане;

d) получателят по доставката не е в производство по несъстоятелност, ликвидация или принудително прекратяване към момента на извършване на доставката, за която се отнася несъбираемото вземане;

e) получателят по доставката не е вписан в базата данни на лицата с големи разлики в данъчното облагане или с големи данъчни задължения, достъпна на уебсайта на данъчната администрация, към момента на извършване на доставката, за която се отнася осчетоводеното като несъбираемо вземане, или през предходната година;

f) данъчният идентификационен номер на получателя по доставката не е заличен към момента на доставката, за която се отнася несъбираемото вземане;

g) доставчикът не е получил никаква информация от данъчната администрация и митническите органи на държавата относно избягването на данъчни задължения от получателя по доставката към момента на извършване на доставката, за която се отнася несъбираемото вземане;

h) изминала е поне една година от момента, когато е станало изискуемо дължимото за доставката, за която се отнася несъбираемото вземане, и

i) дължимото за доставката, за която се отнася несъбираемото вземане, не е платено или изпълнено по друг начин".

Закон CLI от 2017 г.

16 Член 12 от Adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Закон № CLI от 2017 г. за устройството на данъчната администрация) в редакцията му, приложима към спора в главното производство, предвижда:

„1) Освен ако в настоящия закон не е предвидено друго, всички права на данъчнозадълженото лице, праводател, преминават върху правоприемника му по смисъла на гражданското право, като неизпълнените задължения преминават пропорционално на придобитото в резултат на правоприемството имущество. В случай на няколко правоприемници задълженията на праводателя се поемат от тях пропорционално на прехвърлените им активи. В случай на неизпълнение правоприемниците са солидарно отговорни за задълженията на праводателя. Освен ако не са се договорили за друго, те имат право на субсидии пропорционално на прехвърлените им активи.

2) Данъчната администрация проверява дали правоприемникът отговаря на законовите условия преди правоприемството, включително за предходните данъчни периоди на праводателя, като взема предвид и действията и бездействията на праводателя.

3) Разпоредбите на параграфи 1 и 2 се прилагат и в случай на продължаване на дейността на едноличен търговец".

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

17 Жалбоподателят в главното производство е застраховател и като такъв предлага застрахователен договор, с който се задължава да плати обезщетение на застрахованото лице за несъбираеми вземания от клиенти. Размерът на обезщетението по принцип е 90 % от стойността на несъбираемото вземане с включен ДДС. Съгласно този застрахователен договор жалбоподателят, освен че плаща посоченото обезщетение, става правоприемник на съответната част от вземането и всички свързани с него права. На практика тежестта на ДДС — който застрахованото лице е платило в държавния бюджет, начислило на получателя по доставката и последният не му го е платил — се поема от жалбоподателя в главното производство за прехвърлената му част от ДДС.

18 На 31 декември 2019 г. жалбоподателят в главното производство подава до данъчната администрация искане за възстановяване на ДДС върху несъбираеми вземания в размер общо на 225 855 154 унгарски форинта (HUF) (около 680 631 EUR) и 128 240,44 евро, както и за заплащане на лихва за забава със ставка една 365-а част от стойността плюс 5 процентни пункта от основния лихвен процент на Унгарската централна банка, приложим към момента на падежа, или лихва за забава по основния лихвен процент.

19 В подкрепа на искането си жалбоподателят в главното производство твърди, че размерът на обезщетенията, които е платил след 1 януари 2014 г. като застрахователно обезщетение за окончателно несъбираеми вземания, включва ДДС. Като се позовава на определение на Съда от 24 октомври 2019 г., Porr Építési Kft. (C-292/19, непубликувано, EU:C:2019:901), жалбоподателят в главното производство твърди, че разпоредбите на Закона за ДДС нарушават член 90 от Директивата за ДДС, тъй като до 1 януари 2020 г. не допускат последващо намаляване на данъчната основа за ДДС при пълно или частично неплащане на насрещната престация за доставката, дори и когато вземането е станало окончателно несъбираемо.

20 С решение от 29 януари 2020 г. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (Данъчна и митническа дирекция Будапеща-Север, която е част от Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) (първоинстанционна данъчна администрация) отхвърля посоченото искане с мотива, че доставките, за които се дължат разглежданите несъбираеми вземания, не са извършени от жалбоподателя в главното производство.

21 На 29 януари 2020 г. жалбоподателят в главното производство обжалва това решение по административен ред пред ответника в главното производство, който с решение от 15 април 2020 г. отхвърля жалбата и потвърждава обжалваното решение. Ответникът в главното производство приема, че предвиденото в застрахователен договор прехвърляне на качеството доставчик не представлява правоприемство по смисъла на данъчното право, тъй като не са изпълнени материалноправните предпоставки за уважаване на искането за възстановяване на ДДС, имайки предвид че жалбоподателят в главното производство не е доставчик по сделките, за които иска да упражни право на намаляване на данъчната основа и право на възстановяване на начисления ДДС.

22 Жалбоподателят в главното производство подава пред запитващата юрисдикция Fővárosi Törvényszék (Будапещенски градски съд, Унгария) жалба, с която иска съдебен контрол и отмяна с обратна сила на решението от 15 април 2020 г. Той счита, че по силата на посочения в точка 17 от настоящото решение застрахователен договор е станал правоприемник на застрахованите лица по отношение на разглежданите несъбираеми вземания и че като такъв има право на възстановяване на платения за тях ДДС. Такова право му предоставял и установеният в правото на Съюза принцип на данъчна неутралност.

23 Ответникът в главното производство иска жалбата да се отхвърли. Той твърди, че както съгласно правото на Съюза, така и съгласно унгарското право застраховател като жалбоподателя в главното производство не може да се ползва от правото по член 90 от Директивата за ДДС за намаляване на данъчната основа при окончателно неплащане. Според ответника в главното производство право да иска възстановяване на ДДС има данъчнозадълженото лице, чието вземане е станало окончателно несъбираемо и което е платило този данък. В случая обаче субект на данъчното право бил не жалбоподателят в главното производство, а съответното застраховано лице. Освен това ответникът в

главното производство уточнява, че жалбоподателят в главното производство е платил не ДДС, а предвиденото в застрахователния договор обезщетение, и че поради това евентуално уважаване на искането за възстановяване на ДДС би довело до неоснователно обогатяване.

24 По отношение на разглежданите вземания запитващата юрисдикция уточнява, че към момента на прехвърлянето им към жалбоподателя в главното производство тези вземания все още не са били несъбираеми, а са станали окончателно несъбираеми едва след това. Запитващата юрисдикция уточнява също и че до 1 януари 2020 г. Законът за ДДС е противоречал на правото на Съюза, тъй като не е допускал последващо намаляване на данъчната основа за ДДС за такива вземания.

25 Запитващата юрисдикция иска да се установи дали разпоредбите на унгарското право, приложими към спора, с който е сезирана, и основаната на тези разпоредби практика на данъчната администрация са съвместими с правото на Съюза, с практиката на Съда и с принципите на пропорционалност, данъчна неутралност и ефективност.

26 При тези обстоятелства Fővárosi Törvényszék (Будапещенски градски съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„Допускат ли принципите на пропорционалност, на данъчна неутралност и на ефективност — като се има предвид по-специално това, че държавите членки не могат да събират като ДДС данък, надхвърлящ действително полученото от доставчика на стоката или услугата във връзка със съответната доставка — и освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, по-специално що се отнася до изискването тази дейност да се третира като една-единствена освободена сделка, с оглед на принципите, посочени в точки 35, 37 и 53 от заключението на генерален адвокат [Mengozzi] по дело C-242/08, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:300), както и изискването да се гарантира свободното движение на капитали и услуги във вътрешния пазар — практика на държава членка, по силата на която намаляването на данъчната основа, което трябва да се приложи в случай на окончателно неплащане съгласно член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, не е приложимо за застраховател, който в контекста на търговската си дейност по кредитно застраховане е заплатил обезщетение на осигуреното лице за данъка и за съответния ДДС към момента на настъпването на риска (неплащането от страна на клиента на осигуреното лице), което означава, че по силата на застрахователния договор вземането е прехвърлено на застрахователя, заедно с всички съответни права за неговото изпълнение, при наличието на следните обстоятелства:

а) към момента, в който разглежданите вземания са станали несъбираеми, националното законодателство не позволява никакво намаляване на данъчната основа за несъбираемо вземане;

б) след като несъвместимостта на тази забрана с правото на Съюза е установена, националният правен ред категорично и постоянно изключва възстановяването на ДДС във връзка с несъбираемо вземане на доставчика на първоначалната доставка (застрахованото лице), поради факта че застрахователят му е възстановил размера на този ДДС, и

в) застрахователят може да докаже, че вземането му към длъжника е станало окончателно несъбираемо?“.

По преюдициалния въпрос

27 Най-напред следва да се отбележи, от една страна, че във въпроса си запитващата юрисдикция се позовава на член 135, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, който предвижда освобождаване на застрахователните сделки. В случая обаче жалбоподателят в главното производство иска възстановяване на ДДС, платен от данъчнозадължени лица в рамките не на застрахователни сделки, освободени по силата на тази разпоредба, а на облагаеми сделки. Следователно посочената разпоредба е ирелевантна за разрешаването на спора в главното производство.

28 От друга страна, запитващата юрисдикция се позовава на разпоредби от Договора за функционирането на ЕС, които се отнасят до свободното движение на услуги и капитали. В случая следва да се отбележи, че разглежданите в главното производство обстоятелства се отнасят само до една държава членка, тъй като става въпрос за спор между дружество по унгарското право, установено на унгарска територия, и унгарската данъчна администрация, а именно дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация.

29 Съгласно постоянната съдебна практика обаче разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободата на установяване, свободното предоставяне на услуги и свободното движение на капитали не се прилагат към положение, което във всичките си аспекти е свързано само с една държава членка (решение от 15 ноември 2016 г., Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, т. 47 и цитираната съдебна практика).

30 Следователно разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, които се отнасят до свободното движение на услуги и капитали, не са приложими към спора в главното производство.

31 При тези обстоятелства следва да се приеме, че с въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС и принципите на пропорционалност, данъчна неутралност и ефективност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, съгласно която предвиденото в посочената разпоредба намаляване на данъчната основа в случай на неплащане не е приложимо за застраховател, който на основание договор за застраховане на търговски вземания плаща на застраховано лице като обезщетение за неплатено вземане част от сумата за данъчната основа за съответната облагаема сделка с включен ДДС, когато с този договор тази част от вземането и всички свързани с нея права се прехвърлят на застрахователя.

32 Следва да се припомни, от една страна, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС се отнася до случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане или намаляване на цената след извършването на сделката, в резултат на която се дължи плащане на данъка. Посочената разпоредба задължава държавите членки да намаляват данъчната основа и следователно дължимата от данъчнозадълженото лице сума на ДДС всеки път, когато след сключването на дадена сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Тази разпоредба представлява израз на основен принцип от посочената директива — принципа на данъчна неутралност — според който данъчната основа се състои от действително получената насрещна

престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (определение от 3 март 2021 г., FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, т. 18 и цитираната съдебна практика).

33 С оглед на текста на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, както и на принципа на данъчна неутралност, е важно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи, за да упражнят правото си на намаляване на данъчната основа за ДДС, да бъдат ограничени до такива, които позволяват да се докаже, че след сключването на сделката в крайна сметка няма да бъде получена отчасти или изцяло насрещната престация (вж. в този смисъл определение от 3 март 2021 г., FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, т. 19 и цитираната съдебна практика).

34 От друга страна, член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС допуска в случаите на пълно или частично неплащане на цената по сделката държавите членки да дерогират от правилото, установено с член 90, параграф 1 от посочената директива. В това отношение Съдът приема, че упражняването на тази възможност за дерогиране не може да позволи на държавите членки чисто и просто да изключат намаляването на данъчната основа за ДДС в случай на неплащане. Всъщност посочената възможност за дерогиране е предоставена единствено с цел държавите членки да отстранят несигурността, свързана с неплащането на дадена фактура или с окончателния му характер, и не урежда въпроса дали е възможно данъчната основа да не се намалява при неплащане (вж. в този смисъл определение от 3 март 2021 г., FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, т. 20 и цитираната съдебна практика).

35 В този смисъл допускането на възможността при пълно или частично неплащане държавите членки да изключат всякакво намаляване на данъчната основа по ДДС би било в противоречие с принципа на неутралност на ДДС, от който по-специално произтича, че предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, трябва изцяло да бъде освободено от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на неговата облагаема с ДДС икономическа дейност (вж. в този смисъл решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 23 и цитираната съдебна практика).

36 В случая следва да се провери дали при обстоятелства като разглежданите в главното производство неплащането на вземания попада в приложното поле на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС.

37 В това отношение следва да се припомни, че съгласно член 2, параграф 1, букви а) и в) от тази директива на облагане с ДДС подлежи възмездната доставка на стоки или услуги на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

38 На това основание Съдът приема, че квалификацията „възмездна сделка“ предполага единствено съществуване на пряка връзка между доставката на стоки или на услуги и реално получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация (вж. в този смисъл решение от 3 юли 2019 г., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, C-262/18, EU:C:2019:558, т. 69 и цитираната съдебна практика). Съдът е постановил също, че за да се приеме, че определена доставка на услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на тази директива, не е необходимо насрещната престация за тази доставка да е получена пряко от лицето, за което са предназначени съответните услуги, а насрещната престация би могла да бъде получена и от трето лице (вж. в този смисъл решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d’Or,

C-151/13, EU:C:2014:185, т. 34 и цитираната съдебна практика). От тази съдебна практика следва, че за целите на тази квалификация определящият елемент е фактът, че реално е платена насрещна престация.

39 В случая жалбоподателят в главното производство е платил на клиента си данъчнозадължено лице обезщетение, съответстващо на 90 % от размера на разглежданите вземания с включен ДДС.

40 С оглед на това частта от вземанията, за която жалбоподателят в главното производство е платил обезщетение, в действителност е получена от клиента му, който е доставчик по разглежданата облагаема сделка, като насрещна престация, така че не може да се приеме, че е налице „неплащане“ по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС.

41 След като е получена от доставчика, клиент на застрахователя, макар и като обезщетение, тази част от вземанията не би могла да послужи като основание за каквото и да било право на намаляване на данъчната основа на ДДС.

42 Освен това не може да се приеме, че за целите на правото на Съюза в областта на ДДС и независимо от националните норми, които уреждат прехвърлянето на вземания в гражданското право, застраховател като жалбоподателя в главното производство би могъл да се счита за данъчнозадължено лице, на което член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС предоставя право на намаляване на данъчната основа на ДДС за частта от вземанията, за която е платил обезщетение и която му е прехвърлена.

43 Всъщност признаването на това качество на такъв застраховател би означавало да се наруши принципът на данъчна неутралност, тъй като платеният на данъчната администрация ДДС не би бил точно пропорционален на цената, която клиентът му, който е доставчик по разглежданата облагаема доставка, реално е получил.

44 С оглед на изложеното на поставения въпрос следва да се отговори, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС и принципът на данъчна неутралност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат правна уредба на държава членка, съгласно която предвиденото в посочената разпоредба намаляване на данъчната основа в случай на неплащане не е приложимо за застраховател, който на основание договор за застраховане на търговски вземания е платил на застраховано лице като обезщетение за неплатено вземане част от сумата за данъчната основа за съответната облагаема сделка с включен ДДС, когато с този договор тази част от вземането и всички свързани с нея права се прехвърлят на застрахователя.

По съдебните разноски

45 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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 (осми състав) реши:

Член 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г., и принципът на данъчна неутралност

трябва да се тълкуват в смисъл, че:

допускат правна уредба на държава членка, съгласно която предвиденото в посочената разпоредба намаляване на данъчната основа в случай на неплащане не е приложимо за застраховател, който на основание договор за застраховане на търговски вземания е платил на застраховано лице като обезщетение за неплатено вземане част от сумата за данъчната основа за съответната облагаема сделка с включен данък върху добавената стойност, когато с този договор тази част от вземането и всички свързани с нея права се прехвърлят на застрахователя.

Подписи