Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

3 юли 2019 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Данъчна основа — Намаляване — Принцип на данъчен неутралитет — Договор за финансов лизинг, развален поради неплащане на месечните вноски — Ревизионен акт — Приложно поле — Облагаеми сделки — Възмездна доставка на стоки — Плащане на „обезщетение“ за развалянето на договора до изтичането на срока му — Компетентност на Съда“

По дело C-242/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Върховен административен съд (България) с акт от 26 март 2018 г., постъпил в Съда на 5 април 2018 г., в рамките на производство по дело

„УниКредит Лизинг“ ЕАД

срещу

Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — гр. София при Централното управление на Националната агенция за приходите (НАП)

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot (докладчик), председател на състава, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen и M. Safjan, съдии,

генерален адвокат: N. Wahl,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за „УниКредит Лизинг“ ЕАД, от И. Димитрова и М. Райков, адвокати,

– за Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — гр. София при Централното управление на Националната агенция за приходите (НАП), от Н. Калистратов, в качеството на представител,

– за българското правителство, от Е. Петранова и Цв. Митова, в качеството на представители,

* Език на производството: български.

– за Европейската комисия, от R. Lyal, Й. Маринова и П. Михайлова, 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между „УниКредит Лизинг“ ЕАД (наричано по-нататък „УниКредит“) и директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — гр. София при Централното управление на Националната агенция за приходите (НАП) (България) (наричан по-нататък „Директорът“) по повод отказа на последния да допусне коригиране на размера на платения данък върху добавената стойност (ДДС) във връзка с неплатени месечни вноски по договор за финансов лизинг.

Правна уредба

Правото на Съюза

Акт за присъединяването на Република България към Европейския съюз

3 Съгласно член 2 от Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и промените в Учредителните договори на Европейския съюз (ОВ L 157, 2005 г., стр. 203):

„От датата на присъединяване, разпоредбите на Учредителните договори и актовете, които са приети от институциите и от Европейската централна банка преди присъединяването, са задължителни за България и Румъния и се прилагат в тези държави при условията, предвидени в тези договори и в настоящия акт“.

Директивата за ДДС

4 Член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС предвижда:

„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“.

5 Член 14 от тази директива предвижда:

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

2. В допълнение към сделката, посочена в параграф 1, всяко от следните се разглежда като доставка на стоки:

а) прехвърлянето, направено от или от името на публичноправен орган или в съответствие със закона, на собствеността върху вещ срещу заплащането на компенсация;

б) фактическото предаване на стоки съгласно договор за наем на стоки за определен срок или за продажба на стоки на изплащане, който предвижда в нормалния ход на събитията, собствеността върху стоките да бъде прехвърлена най-късно след заплащане на последната вноска;

в) прехвърлянето на стоки съгласно договор, според който за покупката или продажбата е платима комисиона.

3 Държавите членки могат да считат като доставка на стоки предаването на някои строителни работи“.

6 Член 63 от посочената директива гласи:

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

7 Член 73 от същата директива предвижда:

„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 Директивата за ДДС 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 Член 273 от посочената директива предвижда:

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

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

Българската правна уредба

10 Съгласно член 6 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., в сила от 1 януари 2007 г., наричан по-нататък „ЗДДС“):

„(1) Доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.

(2) За доставка на стока за целите на този закон се смята и:

[…]

3. (изм. — ДВ, бр. 101 от 2013 г., в сила от 1 януари 2014 г.) фактическото предоставяне на стока по договор за лизинг, в който изрично е предвидено прехвърляне на правото на собственост върху стоката; тази разпоредба се прилага и когато в договора за лизинг е уговорена само опция за прехвърляне на собствеността върху стоката и сборът от дължимите вноски по договора за лизинг, с изключение на лихвата по чл. 46, ал. 1, т. 1, е идентичен с пазарната цена на стоката към датата на предоставянето; […]“.

11 Член 115 от ЗДДС предвижда:

„(1) При изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата.

(2) (Доп. — ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 1 януари 2017 г.) Известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1, а когато се издава за доставка, за която е издадена фактура с начислен данък за получено авансово плащане, в 5-дневен срок от датата на връщането, прихващането или уреждането по друг възмезден начин на авансово преведената сума за размера на върнатата, прихваната или уредената по друг възмезден начин сума.

(3) При увеличение на данъчната основа се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки - кредитно известие.

(4) Освен реквизитите по чл. 114 известието към фактурата задължително съдържа и:

1. номера и датата на фактурата, към която е издадено известието;

2. основанието за издаване на известието.

(5) Известието се издава най-малко в два екземпляра — за доставчика и за получателя.

(6) При прекратяване или разваляне на договор за лизинг по чл. 6, ал. 2, т. 3 доставчикът издава кредитно известие за разликата между данъчната основа на доставката по чл. 6, ал. 2, т. 3 и сумата, която задържа въз основа на договора, без данъка по този закон.

(7) (Нова — ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1 януари 2013 г.) Известието към фактура може да не съдържа реквизитите по чл. 114, ал. 1, т. 12, 14 и 15, освен когато се документират доставките с място на изпълнение на територията на държава членка, вътреобщностните доставки и дистанционните продажби на стоки“.

12 Член 116 от ЗДДС гласи:

„(1) Поправки и добавки във фактурите и известията към тях не се разрешават. Погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови.

(2) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които не е начислен данък, въпреки че е следвало да бъде начислен.

(3) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен.

(4) Когато погрешно съставени документи или поправени документи са отразени в отчетните регистри на доставчика или получателя, за анулирането се съставя и протокол - за всяка от страните, който съдържа:

1. основанието за анулирането;

2. номера и датата на документа, който се анулира;

3. номера и датата на издадения нов документ;

4. подпис на лицата, съставили протокола за всяка от страните.

(5) Всички екземпляри на анулираните документи се съхраняват при издателя, а отчитането им от доставчика и получателя се извършва по ред, определен с правилника за прилагане на закона“.

13 Параграф 9 от преходните и заключителните разпоредби на ЗДДС гласи:

„(1) Когато при условията на договор за финансов лизинг стоките са фактически предоставени преди влизането в сила на този закон, всяко следващо плащане (погасителна вноска) по този договор, дължимо след влизането в сила на [ЗДДС], се смята за отделна доставка, данъчното събитие за която възниква на по-ранната от двете дати — датата на плащането или датата, на която то е станало дължимо.

(2) Алинея 1 се прилага само когато в едномесечен срок от влизането в сила на [ЗДДС] данъчно задълженото лице - доставчик, подаде до териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрацията си опис, който задължително съдържа следната информация:

1. получател по договорите по ал. 1;

2. брой и размер на вноските по всеки договор, за които е издаден данъчен документ, но не са получени;

3. брой и размер на вноските по всеки договор, за които данъчното събитие по ал. 1 ще възникне след влизането в сила на този закон.

(3) За договори, които не са включени в подаден опис по реда на ал. 2, се смята, че на датата на влизане в сила на [ЗДДС] лицето извършва доставка по чл. 6, ал. 2, т. 3, данъчната основа на която е равна на сумата от вноските, дължими след влизането в сила на [ЗДДС], без дължимия за тях данък“.

14 Член 128 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., в сила от 1 януари 2006 г., наричан по-нататък „ДОПК“) предвижда:

„(1) Недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното или осигурителното законодателство от Националната агенция за приходите, се прихващат от органите по приходите за погасяване на изискуеми публични вземания, събирани от Националната агенция за приходите. Може да се извърши прихващане с погасено по давност задължение, когато вземането на длъжника е станало изискуемо, преди задължението му да бъде погасено по давност. […]“.

15 Член 129 от ДОПК гласи:

„(1) Прихващането или възстановяването може да се извършва по инициатива на органа по приходите или по писмено искане на лицето. Искането за прихващане или възстановяване се разглежда, ако е подадено до изтичането на 5 години, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанието за възстановяване, освен ако в закон е предвидено друго. […]

[…]

(3) (Доп. — ДВ, бр. 108 от 2007 г.) Актът за прихващане или възстановяване се издава в 30-дневен срок от постъпване на искането в случаите, когато в същия срок не е възложена ревизия. Независимо от извършването на прихващане или възстановяване, включително когато актът по изречение първо е обжалван, задълженията за данъка или задължителните осигурителни вноски подлежат на установяване чрез извършване на ревизия. Ако актът е обжалван по съдебен ред, издаването на ревизионен акт е допустимо до влизане в сила на съдебното решение. […]

(7) Актовете за прихващане или възстановяване могат да се обжалват по реда за обжалване на ревизионните актове“.

16 Член 133 от ДОПК гласи:

„(1) Задължение за данъци или задължителни осигурителни вноски, определено с влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред, може да бъде изменено по инициатива на органа по приходите или по молба на ревизираното лице.

(2) Задължението се изменя на следните основания:

1. когато се открият нови обстоятелства или нови писмени доказателства от съществено значение за установяване на задълженията за данъци или задължителни осигурителни вноски, които не са могли да бъдат известни на лицето, съответно органа, издал ревизионния акт, до:
   а) издаване на ревизионния акт, когато актът не е бил обжалван;
   б) влизането в сила на ревизионния акт, когато актът е бил обжалван;

2. когато по надлежния съдебен ред се установи невярност на писмените обяснения на трети лица, на заключението на експерти, на писмените декларации, въз основа на които е установено задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски, или се установи престъпно действие на ревизираното лице, на негов представител, на орган по приходите, участвал в установяването на данъците или задължителните осигурителни вноски или разглеждал жалбата срещу ревизионния акт;

3. когато установяването на задължението е основано на документ, който е признат за неистински, с невярно съдържание или подправен по надлежния съдебен ред;

4. когато установяването на задължението е основано на акт на съд или на друго държавно учреждение, който впоследствие е бил отменен;

5. когато за същите задължения, за същия период и по отношение на същото задължено лице е издаден друг влязъл в сила ревизионен акт, който му противоречи. […]“.

17 Член 134 от ДОПК гласи следното:

„(1) (Доп. — ДВ, бр. 94 от 2015 г., в сила от 1 януари 2016 г.) Орган по приходите, който установи основание за изменение по чл. 133, ал. 2, е длъжен да уведоми териториалния директор, като обоснове наличието на съответното основание. След преценка за наличие на основание за изменение териториалният директор може да възложи ревизия или да разпореди възлагането ѝ, с която могат да бъдат изменени вече определени задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски.

(2) Заинтересованото лице може да подаде писмено искане до териториалния директор, към което се прилагат доказателствата, на които се позовава.

(3) Изменението е допустимо, ако заповедта за възлагане на ревизията е издадена или искането за изменение е подадено в тримесечен срок от узнаване на основанието за изменение и до изтичането на срока по чл. 109.

(4) В 30-дневен срок от постъпване на искането по ал. 2 териториалният директор разпорежда или отказва мотивирано възлагането на ревизия. Препис от отказа се изпраща на лицето, подало искането, в 7-дневен срок от постановяването му, но не по-късно от 14 дни след изтичането на срока по изречение първо.

(5) (Изм. — ДВ, бр. 30 от 2006 г., в сила от 1 март 2007 г.) Заинтересованият субект може да обжалва отказа в 14-дневен срок от получаването на решението, а мълчаливия отказ - в 30-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне, пред административния съд, компетентен да разгледа жалбата срещу ревизионния акт. Жалбата се подава чрез териториалния директор. Съдът се произнася по жалбата с определение, което не подлежи на обжалване.

(6) Когато се установи, че задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски е било установено в по-висок или по-нисък размер от дължимото, за разликата се издава ревизионен акт. Ако е налице надвнесена сума, тя се прихваща или възстановява с ревизионния акт“.

18 Член 87 от Закона за задълженията и договорите (наричан по-нататък „ЗЗД“) предвижда:

„(1) Когато длъжникът по един двустранен договор не изпълни задължението си поради причина, за която той отговаря, кредиторът може да развали договора, като даде на длъжника подходящ срок за изпълнение с предупреждение, че след изтичането на срока ще смята договора за развален. Предупреждението трябва да се направи писмено, когато договорът е сключен в писмена форма. […]“.

19 Член 88 от ЗЗД гласи:

„(1) Разваляне има обратно действие освен при договорите за продължително или периодично изпълнение. Кредиторът има право на обезщетение за вредите от неизпълнението на договора. […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

20 На 6 февруари 2006 г. дружество „БА Кредитанщалт Булус“ ЕООД (наричано по-нататък „Булус“ или „лизингодателят“), чийто правоприемник е УниКредит, сключва с „Визател“ ООД (наричано по-нататък „лизингополучателят“) договор за финансов лизинг с опция за изкупуване, съгласно който лизингодателят се задължава да закупи поземлен имот, посочен от лизингополучателя, да построи върху него сграда и да я предостави, заедно с имота, за ползване на лизингополучателя.

21 Договорът е сключен за срок от единадесет години, считано от началото на месеца, следващ предаването на предмета на договора, срещу заплащане на месечни лизингови вноски. В него се предвижда, че лизингодателят може да прекрати предварително договора при неплащане от лизингополучателя на поне три лизингови вноски и да поиска плащане на обезщетение, равно на сумата от всички неплатени вноски до края на срока на лизинга.

22 На 5 декември 2006 г. лизингополучателят получава предмета на договора и на 28 декември същата година лизингодателят издава фактура с начислен ДДС за първата лизингова вноска. С ревизионен акт от 14 февруари 2008 г. българските данъчни органи установяват задължение на Булус за ДДС, изчислено върху данъчна основа, формирана от сбора на всички лизингови вноски, дължими за целия срок на договора, което впоследствие е прихванато с данъчно вземане на последното към бюджета.

23 Лизингодателят продължава да издава фактури с начислен ДДС до 29 октомври 2010 г., а след това от 4 август 2011 г. до 31 август 2012 г., въпреки че лизингополучателят спира да плаща дължимите вноски от април 2009 г. Поради виновно неизпълнение на задълженията на лизингополучателя Булус прекратява едностранно договора за финансов лизинг, считано от 6 юни 2015 г.

24 При тези обстоятелства Булус иска от българската данъчна администрация възстановяване на начисления с ревизионен акт от 14 февруари 2008 г. ДДС. Искането му обаче е отхвърлено с акт на компетентния орган по приходите, който с решение е потвърден от Директора.

25 Булус сезира Административен съд София-град (България) с жалба срещу този акт, която съдът отхвърля.

26 УниКредит, правоприемник на Булус, обжалва това съдебно решение пред Върховния административен съд (България). Поддържа по-специално че Административен съд София-град е нарушил гарантираното с член 90 от Директивата за ДДС право на намаляване на данъчната основа по ДДС в случай на разваляне на договор.

27 Според запитващата юрисдикция правото на корекция на данъчната основа по ДДС, когато тази основа е определена с влязъл в сила ревизионен акт, а не с фактура, не е приложимо, тъй като е налице административен акт, с който се установява данъчно задължение. Освен това, дори да се приеме, че правото на корекция е приложимо, следва да се разграничат, от една страна, периодът, през който лизингополучателят плаща вноските и за който данъчната основа по ДДС не следва да се коригира, и от друга страна, периодът до развалянето на договора поради частично неплащане, през който лизингополучателят вече не плаща вноските и при който според националното право е невъзможно да се възстанови положението, съществувало преди

сключването на договора. Също така, ако се приеме, че е налице хипотеза на частично неплащане, а не на разваляне на договора по смисъла на член 90 от Директивата за ДДС, запитващата юрисдикция подчертава, че при частично или пълно неплащане в българската правна уредба липсва изрична норма, която да урежда условията за намаляване на данъчната основа, установена с ревизионен акт.

28 Накрая, запитващата юрисдикция поставя въпроса за корекцията на данъчната основа по ДДС за периода от развалянето на договора до изтичането на предвидения в него срок, тъй като, от една страна, не е установено, че преди края на срока на договора лизинговата вещ е върната на лизингодателя, а от друга страна, че задълженията на лизингополучателя са окончателно изпълнени, като се има предвид уговорката в този договор, която предвижда обезщетение за лизингодателя в случай на разваляне поради виновно неизпълнение.

29 При тези обстоятелства Върховният административен съд решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Разпоредбата на чл. 90, § 1 от [Директивата за ДДС] позволява ли при разваляне на договор за финансов лизинг намаляване на данъчната основа и възстановяване на ДДС, начислен с влязъл в сила ревизионен акт, върху данъчна основа, представляваща сумата от месечните лизингови вноски за целия срок на договора?

2. Ако отговорът на първия въпрос е положителен, в случай на разваляне на договор за лизинг поради частично неплащане на дължимите лизингови вноски, на коя от хипотезите на чл. 90, §1 от [Директивата за ДДС] може да се позове лизингодателят срещу държава членка, за да получи намаление на данъчната основа на данъка върху добавената стойност с размера на дължимите, но неплатени вноски за периода от спиране на плащането до момента на развалянето на договора, след като последното няма ретроактивно действие и това е потвърдено с клауза от самия договор?

3. Тълкуването на чл. 90, § 2 от Директивата за ДДС позволява ли да се заключи, че в случай като настоящия е налице дерогация от § 1 на същата норма на Съюза?

4. Тълкуването на чл. 90, §1 от Директивата за ДДС позволява ли да се приеме, че използваното в разпоредбата понятие за разваляне обхваща случая, при който в рамките на договор за финансов лизинг без опция лизингодателят вече не може да иска от лизингополучателя плащане на лизинговите вноски, тъй като е развалил договора за лизинг поради неизпълнението му от страна на лизингополучателя, но съгласно договора има право на обезщетение в размер на всички неизплатени лизингови вноски, които ще станат изискуеми до края на срока на лизинга?“.

Относно компетентността на Съда

30 Съгласно постоянната съдебна практика Съдът е компетентен да тълкува правото на Съюза, що се отнася до прилагането му в нова държава членка, единствено от момента на присъединяването ѝ към Европейския съюз (решения от 15 септември 2011 г., Słaby и др., C-180/10 и C-181/10, EU:C:2011:589, т. 27 и от 21 ноември 2018 г., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, т. 34).

31 От това следва по-специално че Съдът не е компетентен да тълкува директивите на Съюза относно ДДС, когато срокът за събиране на разглежданите данъци предшества датата на присъединяване на съответната държава членка към Съюза (решение от 27 юни 2018 г., Варна холидейс, C-364/17, EU:C:2018:500, т. 18).

32 За сметка на това Съдът е компетентен да тълкува правото на Съюза, когато част от фактите по главното производство настъпват след датата на присъединяване на държавата членка към Съюза (решение от 15 април 2010 г., CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, т. 15) или когато произтичат от договор, сключен преди присъединяването на държавата членка към Съюза, а съответното положение продължава да поражда последици след тази дата (вж. по аналогия, що се отнася до договор за наем, решение от 15 декември 2016 г., Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, т. 22 и 23 и, що се отнася до учредяване с договор на права на ползване върху земеделски земи, решение от 6 март 2018 г., SEGRO и Horváth, C-52/16 и C-113/16, EU:C:2018:157, т. 38 и 40).

33 В настоящия случай договорът за финансов лизинг е сключен през февруари 2006 г. и ДДС е изискуем от фактическото предаване на лизинговата вещ през декември 2006 г. Следователно фактите в главното производство и отчетният период предшестват присъединяването на Република България към Съюза на 1 януари 2007 г.

34 Все пак става въпрос за договор с продължително изпълнение, който задължава лизингополучателя да плаща облагаеми с ДДС лизингови вноски в продължение на единадесет години, считано от 28 декември 2006 г. Следователно възникналото от този договор положение продължава да поражда последици след датата на присъединяване на Република България към Съюза.

35 Поради това, с оглед на присъщите на този договор характеристики и трайното осъществяване на неговите правни последици след датата на присъединяване на тази държава членка към Съюза, Съдът е компетентен да разгледа преюдициалните въпроси относно данъчните последици от изпълнението му.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

36 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че при разваляне на договор за финансов лизинг допуска намаляване на данъчната основа по ДДС, изчислена общо с ревизионен акт като сума от всички дължими за целия срок на договора лизингови вноски, въпреки че ревизионният акт е влязъл в сила и поради това представлява „стабилен административен акт“, установяващ данъчно задължение.

37 В това отношение следва да се припомни, че член 90, параграф 1 от тази директива, в който се посочват случаите на анулиране, разваляне, отказ, пълно или частично неплащане или намаляване на цената след извършването на доставката, задължава държавите членки да намаляват данъчната основа по ДДС и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Тази разпоредба представлява израз на основния принцип на Директивата за ДДС, че 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 (решение от 6 декември 2018 г., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, т. 29 и цитираната съдебна практика).

38 Следва да се припомни също така, че макар съгласно член 273 от Директивата за ДДС държавите членки да могат да наложат задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на данъчната измама, тези мерки могат да се отклоняват от правилата относно данъчната основа само в строго определени

граници, необходими за постигането на тази специфична цел. Всъщност те трябва да засягат във възможно най-малка степен целите и принципите на Директивата за ДДС и поради това не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС (решение от 6 декември 2018 г., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, т. 31 и 33).

39 Следователно е важно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи, за да упражнят правото си на намаляване на данъчната основа по 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. В това отношение националните юрисдикции трябва да преценят дали случаят с изискваните от съответната държава членка формалности е такъв (решение от 6 декември 2018 г., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, т. 34).

40 Издаването на ревизионен акт като разглеждания в главното производство обаче не би могло да представлява формалност, която цели да осигури правилно събиране на ДДС и да предотврати данъчната измама по смисъла на член 273 от Директивата за ДДС.

41 Поради това издаването на ревизионен акт като разглеждания в главното производство само по себе си не би могло да обоснове невъзможност за данъчнозадълженото лице впоследствие да предяви правото си на намаляване на данъчната основа по ДДС в случай на разваляне на договора.

42 Това е така с оглед на припомнените по-горе принципи дори когато, както подчертава запитващата юрисдикция, съгласно националните норми ревизионният акт е станал „стабилен“, тоест вече не подлежи на обжалване.

43 Ето защо на първия въпрос следва да се отговори, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че при разваляне на договор за финансов лизинг допуска намаляване на данъчната основа по ДДС, изчислена общо с ревизионен акт като сума от всички дължими за целия срок на договора лизингови вноски, въпреки че съгласно националната правна уредба ревизионният акт е влязъл в сила и поради това представлява „стабилен административен акт“, установяващ данъчно задължение.

По втория, третия и четвъртия въпрос

По допустимостта на четвъртия въпрос

44 Българското правителство твърди, че четвъртият въпрос е недопустим. От една страна, клаузата, която предвижда обезщетение при разваляне на договора поради виновно неизпълнение, била нищожна, тъй като съгласно националното право противоречала на добрите нрави. От друга страна, този въпрос се отнасял до договор за финансов лизинг без опция, докато разглежданият в главното производство договор съдържал именно опция за изкупуване.

45 В това отношение е важно да се припомни, че в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС сътрудничество между Съда и националните юрисдикции само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално решение, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, щом като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (решение от 5 март 2019 г., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, т. 47).

46 Следователно въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите собствени правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само ако е очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или също когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 23 януари 2019 г., M.A. и др., C-661/17, EU:C:2019:53, т. 50).

47 Съдът също така неднократно е постановявал, че в рамките на преюдициално запитване не следва да се произнася по тълкуването на национални разпоредби и да решава дали даденото от националния съд тълкуване е правилно, тъй като това тълкуване попада в изключителната компетентност на националните съдилища (решения от 16 февруари 2017 г., IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, т. 21 и от 14 юни 2017 г., Online Games и др., C-685/15, EU:C:2017:452, т. 45).

48 Накрая, безспорно е, че в рамките на член 267 ДФЕС Съдът няма компетентност да прилага нормите на правото на Съюза към определен случай. Ето защо запитващата юрисдикция е тази, която трябва да даде правните квалификации, необходими за решаването на спора в главното производство. От друга страна, Съдът следва да ѝ предостави всички необходими указания, за да я насочи при тази преценка, като при необходимост преформулира зададения му въпрос (решение от 2 юли 2015 г., NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, т. 25 и цитираната съдебна практика).

49 В настоящия случай българското правителство твърди, че клаузата, която предвижда обезщетение при разваляне на договора поради виновно неизпълнение, е нищожна, тъй като съгласно националното право противоречи на добрите нрави. Съдът обаче не следва нито да се произнася по тълкуването на националното право, нито да установява точността на определената от запитващата юрисдикция нормативна и фактическа рамка.

50 Освен това от представената пред Съда преписка е видно, както посочва българското правителство, че разглежданият в главното производство договор за финансов лизинг съдържа опция за изкупуване. При все това споменаването, на пръв поглед неправилно, в пасаж от преюдициалния въпрос на липсата на опция не може да придаде чисто хипотетичен характер на поставения въпрос. Освен това в рамките на преюдициалното запитване Съдът следва да бъде полезен с отговора на запитващата юрисдикция, като при необходимост преформулира зададения му въпрос.

51 При тези обстоятелства четвъртият въпрос, който Съдът ще се разглежда като отнасящ се, както посочва запитващата юрисдикция в точка 4 от акта за преюдициално запитване, до договор за финансов лизинг с опция за изкупуване, е допустим.

По същество

52 С втория, третия и четвъртия въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска да установи дали член 90 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че в случай като разглежданията в главното производство е налице „разваляне“ или „неплащане“, към което може да се приложи дерогацията от задължението да се намали данъчната основа по ДДС, предвидена в параграф 2 от тази разпоредба, от една страна, при неплащане на част от дължимите по договор за финансов лизинг вноски за периода от спирането на плащанията до развалянето на договора, доколкото развалянето няма обратно

действие, и от друга страна, при неплащане на обезщетение, което се дължи при предсрочно разваляне на договора и съответства на сумата от всички неплатени лизингови вноски до края на срока на договора.

53 Член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС позволява на държавите членки, при пълно или частично неплащане на цената, да се отклонят от припомненото в точка 37 от настоящото решение правило, че са задължени да намаляват съответно данъчната основа всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация.

54 Както Съдът вече е постановил, тази възможност за дерогиране, която е строго ограничена до случая на пълно или частично неплащане, се основава на идеята, че при определени обстоятелства и поради съществуващото в съответната държава членка правно положение неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или може да бъде само временно (решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 17).

55 Всъщност неплащането на покупната цена не възстановява положението между страните отпреди сключването на договора. От една страна, при пълно неплащане купувачът най-малкото продължава да дължи цялата първоначално уговорена цена или оставащата от нея дължима част, в случай на частично неплащане. От друга страна, продавачът по принцип все още разполага с правото си на вземане, което може да защити по съдебен ред (вж. в този смисъл решение от 12 октомври 2017 г., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, т. 29).

56 При тези обстоятелства, ако понятията „анулиране“, „отказ“ и „разваляне“ се отнасят до положения, в които задължението на длъжника да плати своя дълг или е напълно погасено, или изпълнението му е спряно на окончателно определено ниво, неплащането се характеризира с несигурността, която е присъща на неговия неокончателен характер (вж. в този смисъл решение от 12 октомври 2017 г., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, т. 30 и 31).

57 Що се отнася, на първо място, до дължимите лизингови вноски за периода от спирането на плащането до развалянето на разглеждания договор за финансов лизинг, следва да се посочи, че в настоящия случай лизингодателят е развалил договора, считано от 6 юни 2015 г. Тъй като обаче съгласно член 88 от ЗЗД развалянето действа само за в бъдеще, вноските по договора за финансов лизинг, които не са платени от лизингополучателя преди датата на развалянето на договора, остават дължими и лизингодателят по принцип все още разполага с правото си на вземане и с възможност да го защити по съдебен ред.

58 Поради това предвиденото в член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС съответно намаляване на данъчната основа по ДДС в случай на разваляне не би могло да се приложи към такова вземане, което е незасегнато от развалянето на договора за финансов лизинг.

59 Това означава, че неплащането на част от дължимите вноски за периода преди развалянето на договора представлява случай на частично неплащане по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, в който съответната държава членка, видно от точки 53 и 54 от настоящото решение, може да използва предвидената в параграф 2 от тази разпоредба възможност да дерогира от задължението за намаляване на данъчната основа.

60 В това отношение Съдът вече е приел, че национална разпоредба, която при изброяване на положенията, при които се намалява данъчната основа, не посочва неплащането на цената на доставката, следва да се разглежда като израз на осъществената от държавата членка възможност за дерогиране, предоставена ѝ съгласно член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС (решение от 15 май 2014 г., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, т. 24).

61 Запитваща юрисдикция сочи, че българската правна уредба не съдържа разпоредби, които да позволяват намаляване на данъчната основа по ДДС в случай на неплащане, като член 115 ЗДДС предвижда такава корекция само при прекратяване или разваляне на договор. Поради това следва да се счита, че Република България е упражнила възможността си да дерогира от задължението за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане, така че лизингодателят не би могъл да предявява подобно право.

62 При това положение, съгласно принципа на данъчен неутралитет, несигурността относно събирането на дължимите суми може да бъде взета предвид, като данъчнозадълженото лице бъде лишено, до момента, в който вземането не стане окончателно несъбираемо, от правото си да намалява данъчната основа. Несигурността обаче може също да се вземе предвид с предоставяне на възможност за намаляване, когато данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, без да се засяга възможността, ако евентуално все пак се извърши плащане, данъчната основа да се увеличи. При това положение националните власти би следвало, при спазване на принципа на пропорционалност и под контрола на съда, да определят доказателствата относно вероятната по-голяма продължителност на неплащането, които данъчнозадълженото лице следва да представи в зависимост от особеностите на приложимия национален закон. Посоченият ред би бил също толкова ефикасен за постигане на преследваната цел, но би бил не толкова обременителен за данъчнозадълженото лице, което обезпечава предварителното финансиране на ДДС, като го събира за сметка на държавата (вж. в този смисъл решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 27).

63 В това отношение е постановено, че подобна констатация важи в още по-голяма степен при действието на национално законодателство, в резултат от чието прилагане на практика сигурността относно окончателно несъбираемия характер на вземането се постига едва след десетина години. При всички положения в случай на неплащане на дадена фактура за предприятията този срок може да доведе до по-неблагоприятно положение от гледна точка на ликвидността в сравнение с това на конкурентите им от други държави членки, с което очевидно би могло да се смути постигането на преследваната с Директивата за ДДС цел за данъчна хармонизация (решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 28).

64 В настоящия случай от акта за преюдициално запитване е видно, че лизингополучателят спира да плаща дължимите вноски от април 2009 г., тоест почти девет години преди датата на акта за преюдициално запитване. От изложеното следва, че при несъбиране през продължителен период от данъчнозадължено лице на сумите, които му се дължат, следва да се приеме, че с оглед на обстоятелствата то изтъква наличието на вероятност задължението да не бъде изпълнено, докато националните органи под контрола на съда са задължени да се уверят, че това действително е така с оглед на представените за целта доказателства.

65 При тези обстоятелства предвидената в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС възможност за дерогация, която единствено цели да преодолее несигурността, свързана със събирането на дължимите суми, не би могла да намери приложение в случай като разглежданията в главното производство, без да се засяга възможността за увеличаване на данъчната основа, ако евентуално все пак се извърши плащане.

66 Що се отнася, на второ място, до дължимото при предсрочно разваляне на договора обезщетение, от акта за преюдициално запитване е видно, че договорът за финансов лизинг предвижда, че при разваляне поради виновно неизпълнение лизингодателят може да иска от лизингополучателя плащане на обезщетение, равно на сумата от всички неплатени лизингови вноски до края на срока на договора, от които се приспадат остатъчната стойност на актива и

годишната рента въз основа на приложимата лихва за финансиране на сделката. Оттук следва, че вноските по договора за финансов лизинг могат да се считат за дължими след датата на разваляне на договора, освен ако не се прилагат национални разпоредби в обратен смисъл.

67 По този въпрос Директорът, българското правителство и Европейската комисия твърдят, че плащането, уговорено като обезщетение, не е същинско обезщетение за разваляне на договор, а възнаграждение по сделката, която е предмет на договора, и поради това подлежи на облагане с ДДС.

68 Следва също да се припомни, че съгласно член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директивата за ДДС на облагане с ДДС подлежат възмездната доставка на стоки и услуги, извършвана на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

69 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. Подобна пряка връзка е налице, когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (решение от 10 януари 2019 г., A, C-410/17, EU:C:2019:12, т. 31).

70 Постановено е по-специално че предварително определената сума, получавана от икономически оператор при предсрочно прекратяване по искане или по вина на негов клиент на договор за предоставяне на услуги с предвиден минимален срок на обвързаност и съответстваща на сумата, която операторът е щял да получи през останалата част на посочения срок, ако договорът не беше прекратен, следва да се приеме за възнаграждение за извършена възмездно доставка на услуги, което поради това се облага с ДДС, въпреки че такова прекратяване предполага дезактивиране на продуктите и услугите, предвидени в договора, преди изтичането на договорения минимален срок на обвързаност (вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2018 г., MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, т. 12, 45 и 57).

71 В настоящия случай, що се отнася най-напред до условието за наличие на насрещни престации, които създават пряка връзка между извършената услуга и получената престация, следва да се посочи, че плащането като обезщетение за разваляне на договор на разглежданите вноски е съществен елемент от договора, доколкото наличието на правна връзка между страните зависи от плащането на посочените вноски.

72 Всъщност от данните, с които разполага Съдът, е видно, че в разглеждания договор за финансов лизинг лизингодателят се задължава да закупи поземлен имот, посочен от лизингополучателя, да построи върху него сграда и да я предостави, заедно с имота, за ползване на лизингополучателя. Като насрещна престация лизингополучателят трябва да плаща месечна лизингова вноска в размер на 833,78 EUR в продължение на 132 месеца, или единадесет години, така че да финансира сделката в съответствие с приложения към договора погасителен план. Със споразумение от 29 октомври 2010 г. страните по договора впрочем приемат, че е завършено изграждането на обекта на лизинг.

73 Освен това сумата, дължима при разваляне на договора преди уговорения срок, съответства, както бе посочено в точка 66 от настоящото решение, единствено на сумата от всички неплатени лизингови вноски за целия срок на договора. Следователно от нея се изключват както годишната рента въз основа на приложимата лихва за финансиране на сделката, така и остатъчната стойност на актива, която би била дължима само при упражняване на опцията. Поради това плащането на дължимата при предсрочно разваляне на договора сума позволява

на лизингодателя да получи същите доходи, които би получил при липса на разваляне на договора. Следователно при договор от вида на разглеждания в главното производство разваляването не променя икономическата реалност на договорното отношение.

74 При това положение следва да се приеме, че при договор като разглеждания в главното производство насрещната престация за платената от лизингополучателя на лизингодателя сума се състои от правото на лизингополучателя да получи от този оператор изпълнение на конкретните задължения, произтичащи от договора, дори ако лизингополучателят не желае или не може да упражни това право поради причина, за която отговаря. Фактически не е от особено значение дали, считано от датата на разваляне на договора, лизингополучателят е разполагал или вече не е разполагал с имота, след като лизингодателят е предоставил възможност на лизингополучателя да получи произтичащите от договора престации, за преустановяването на които той не отговаря.

75 На следващо място, що се отнася до условието платените суми да представляват действителна насрещна престация за услуга, която може да бъде индивидуализирана, следва да се припомни, че в случай като разглеждания в главното производство задълженията на лизингодателя и фактурираната на лизингополучателя сума при предсрочно разваляне на договора са били определени в момента на сключване на договора. Освен това дължимата при предсрочно разваляне на договора сума съответства на общия размер на месечните вноски с ненастъпил падеж, които стават незабавно изискуеми, без това да променя икономическата реалност на договорното отношение.

76 Оттук следва, че дължимата при предсрочно разваляне на договора сума трябва да се счита за неделима част от общата сума, която лизингополучателят се е задължил да плати за изпълнението от лизингодателя на договорните му задължения.

77 Обстоятелството, че българската данъчна администрация изчислява ДДС върху данъчна основа, равна на сумата от всички дължими лизингови вноски за целия срок на договора, което Булус, изглежда, не оспорва, потвърждава и че разглежданите суми представляват насрещната престация на самостоятелна престация, която може да бъде индивидуализирана.

78 Следователно обезщетение за разваляне на договор като разглежданото в главното производство трябва да се счита за възнаграждение по сделката, предмет на договора за финансов лизинг, което поради това подлежи на облагане с ДДС.

79 При това положение при неплащане на вноските, съответстващи на сумата от всички неплатени лизингови вноски от разваляването на договора до изтичането на срока му, следва да се установи дали е налице „разваляне“ или „неплащане“ по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС.

80 Както е видно от точка 66 от настоящото решение, такива суми могат да се считат за дължими, така че лизингодателят по принцип все още разполага с правото си на вземане и с възможност да го защити по съдебен ред. Фактически събирането на дължимите месечни вноски за периода след разваляването на договора на пръв поглед се отличава с несигурен характер.

81 Освен това, тъй като данъчнозадълженото лице изтъква, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението, съответстващо на вноските преди разваляването на договора, да не бъде изпълнено, като се има предвид, че не са събрани дължимите суми за повече от девет години, което запитващата юрисдикция трябва да провери, в спор като разглеждания в главното производство следва да се приеме, че такава вероятност съществува и за месечните вноски след разваляването на договора.

82 При тези обстоятелства предвидената в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС възможност за дерогация също не би могла да намери приложение и за периода след развалянето на договора, без да се засяга възможността за увеличаване на данъчната основа, ако евентуално все пак се извърши плащане.

83 Поради това на втория, третия и четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 90 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че в случай като разглеждания в главното производство неплащането на част от дължимите по договор за финансов лизинг вноски за периода от спирането на плащанията до развалянето на договора, което няма обратно действие, от една страна, и неплащането на обезщетение, което се дължи при предсрочно разваляне на договора и съответства на сумата от всички неплатени лизингови вноски до края на срока на този договор, от друга страна, представляват неплащане, което може да попадне под дерогацията от задължението за намаляване на данъчната основа по ДДС, предвидена в параграф 2 от тази разпоредба, освен доколкото данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, което запитващата юрисдикция следва да провери.

По съдебните разноски

84 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) **Член 90, 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 при разваляне на договор за финансов лизинг допуска намаляване на данъчната основа по данъка върху добавената стойност, изчислена общо с ревизионен акт като сума от всички дължими за целия срок на договора лизингови вноски, въпреки че съгласно националната правна уредба ревизионният акт е влязъл в сила и поради това представлява „стабилен административен акт“, установяващ данъчно задължение.**

2) **Член 90 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че в случай като разглеждания в главното производство неплащането на част от дължимите по договор за финансов лизинг вноски за периода от спирането на плащанията до развалянето на договора, което няма обратно действие, от една страна, и неплащането на обезщетение, което се дължи при предсрочно разваляне на договора и съответства на сумата от всички неплатени лизингови вноски до края на срока на този договор, от друга страна, представляват неплащане, което може да попадне под дерогацията от задължението за намаляване на данъчната основа по данъка върху добавената стойност, предвидена в параграф 2 от тази разпоредба, освен доколкото данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, което запитващата юрисдикция следва да провери.**

Bonichot Toader Rosas

Bay Larsen Safjan

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 3 юли 2019 година.

Секретар
A. Calot Escobar

Председател на първи състав
J.-C. Bonichot