



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

28 октомври 2021 година*

„Преюдициално запитване — Директива 2006/112/ЕО — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Доставка на услуги — Член 63 — Изискуемост на ДДС — Член 64, параграф 1 — Понятие за доставка, която води до последователни плащания — Еднократна престация, която се изплаща на разсрочено плащане — Член 90, параграф 1 — Намаляване на данъчната основа — Понятие за неплащане на цената“

По дело C-324/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 7 май 2020 г., постъпил в Съда на 22 юли 2020 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt B

срещу

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на председател на първи състав, J. С. Vonichot (докладчик) и M. Safjan, съдия,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за X-Beteiligungsgesellschaft mbH, от O. Pantle, Rechtsanwalt,
- за германското правителство, от J. Möller и S. Heimerl, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и L. Mantl, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 1 юли 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 64, параграф 1 и на член 90, параграф 1 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).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt В (данъчна служба В, Германия) и X-Beteiligungsgesellschaft mbH по повод на изискуемостта на данъка върху добавената стойност (ДАДС), дължим за доставка на услуги, възнаградението за които е платимо на няколко вноски.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съображение 24 от Директива 2006/112 има следното съдържание:
„Понятията за данъчно събитие и за изискуемостта на данъчно задължение по ДАДС трябва да бъдат хармонизирани, ако въвеждането на общата система на ДАДС и всякакви последващи изменения на същата трябва да влязат в сила едновременно във всички държави членки“.
- 4 Съгласно член 14, параграф 2 от тази директива:
„В допълнение към сделката, посочена в параграф 1, всяко от следните се разглежда като доставка на стоки:
[...]
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;
[...].“
- 5 Относно данъчното събитие и изискуемостта на данъка в дял VI от Директива 2006/112 се включва глава 2, озаглавена „Доставка на стоки и услуги“, част от която са членове 63—67 от посочената директива.

6 Съгласно член 63 от същата директива:

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

7 Член 64 от Директива 2006/112 гласи:

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

2. Държавите членки в определени случаи могат да предвидят, че непрекъснатата доставка на стоки или услуги през определен период от време трябва да се разглежда като приключена поне на интервали от една година“.

8 Съгласно член 66 от тази директива:

„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) не по-късно от момента на издаването на фактурата, или ако е издадена със закъснение — в посочен срок от датата на данъчното събитие“.

9 Член 90 от Директива 2006/112, който се съдържа в дял VII от нея, е озаглавен „Данъчна основа“ и има следното съдържание:

„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“.

10 Член 193 от тази директива гласи:

„ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и член 202“.

11 Член 226 от посочената директива предвижда:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221:

[...]

6. количеството и естеството на доставените стоки, или [обхвата] и естеството на предоставените услуги;

7. датата на извършване или приключване на доставката на стоки или услуги, или датата, на която е извършено плащането по сметка, посочено в точки 4 и 5 от член 220, доколкото тази дата може да бъде определена и е различна от датата на издаване на фактурата;

[...]“.

Германското право

12 Член 13, параграф 1, точка 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху добавената стойност) от 21 февруари 2005 г. (BGBl. 2005 I, стр. 386) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „UStG“), гласи:

„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.

[...]“.

13 Член 17 от UStG предвижда:

„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;

[...]“.

14 Съгласно член 20, първо изречение от UStG на данъчнозадължено лице може да се разреши да изчисли ДДС не на базата на договореното възнаграждение, а в зависимост от полученото възнаграждение, когато по-специално през предходната календарна година оборотът на данъчнозадължено лице не е надвишил определен праг.

Фактите по спора в главното производство и преюдициалните въпроси

15 През 2012 г. X предоставя посреднически услуги на T-GmbH с оглед продажбата на поземлен недвижим имот от последното дружество на трето лице. От договора относно възнаграждението, сключен между X и T на 7 ноември 2012 г., е видно, че към тази дата X вече е изпълнило договорните си задължения.

16 Що се отнася до хонорара за разглежданите услуги, с този договор се определя сумата от 1 000 000 EUR, плюс ДДС, и се уточнява, че тази сума трябва да се плати на вноски от по 200 000 EUR, плюс ДДС. Плащанията са изискуеми всяка година, като първата от тях трябва да бъде платена на 30 юни 2013 г. На падежа за всяка вноска X издава фактура за дължимата сума, предприема действия по събирането ѝ и заплаща съответния ДДС.

17 След провеждане на данъчна ревизия с решение от 22 декември 2016 г. данъчната служба В констатира, че доставката на услуги е извършена през 2012 г. и че поради това X е трябвало да плати ДДС за същата година върху цялата сума на хонорара.

18 Тъй като жалбата по административен ред срещу това решение е отхвърлена, X подава жалба пред Finanzgericht (Финансов съд, Германия), който я уважава по същество. Този съд констатира, че X предоставил разглежданите в главното производство услуги през 2012 г. Той обаче приема, че с изключение на първото плащане на хонорар, получено през 2013 г., договореното възнаграждение трябва да се счита за несъбираемо по смисъла на член 17, параграф 2, точка 1 и на член 17, параграф 1, първо изречение от UStG. Както следва от акта за преюдициално запитване, Finanzgericht (Финансов съд) се основава на разбирането, че при прилагане на член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 може да се намали данъчната основа, за да се избегне хипотезата, в която данъчнозадълженото лице се задължава да плати предварително, при това за няколко години напред, дължимия ДДС за периода на извършване на доставката, въпреки че все още не е получило пълното плащане за тази доставка през този период.

19 Данъчна служба В обжалва решението на Finanzgericht (Финансов съд) по ревизионен ред пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия).

- 20 Този съд иска да установи дали член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 се прилага за еднократни доставки на услуги. Макар тази разпоредба да изключвала от приложното си поле продажбите на стоки на изплащане, тя не предвиждала съответно изключване на доставките на услуги на разсрочено плащане. Буквалното прилагане на посочената разпоредба обаче би могло да въведе необосновано разграничение между доставките на стоки и доставките на услуги. Освен това тя неоснователно би могла да ограничи общото правило на член 63 от Директива 2006/112, съгласно което данъкът става по принцип изискуем от момента на предоставяне на услугите.
- 21 Освен това този съд подчертава, че настоящото дело се различава от делото, по което е постановено решение от 29 ноември 2018 г., *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), в което се разглеждат доставките на услуги от спортен агент, а именно предоставяне на играч на даден футболен клуб, при положение че възнаграждението на агента било свързано със запазването на предоставения играч в съответния клуб. Всъщност главното дело в настоящото производство се отнася до положение, при което плащането на вноските за договореното възнаграждение зависи само от срокове, а не от условие, свързано с дълготрайния успех от посредничеството, чието осъществяване е несигурно.
- 22 Обстоятелството, че в решение от 29 ноември 2018 г., *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970) Съдът се позовава на решение от 3 септември 2015 г., *Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани* (C-463/14, EU:C:2015:542), в което се разглежда услуга, предоставяна постоянно през дълъг период от време, потвърждавало търкуването, според което може да са налице „последователни отчитания или плащания“ по смисъла на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 само ако съществува връзка между разглежданите доставки на услуги и разсроченото плащане.
- 23 Подобен подход съответствал на член 13, параграф 1, точка 1, буква а), второ и трето изречение от *UstG*, съгласно които от определящо значение е икономическата делимост на услугата.
- 24 В случай че в главното дело следва да се изключи прилагането на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112, запитващата юрисдикция иска от Съда да установи дали е възможно да се приложи член 90, параграф 1 от тази директива.
- 25 Тази юрисдикция припомня, че за доставката на услуги, извършена през 2012 г., X получил, считано от юни 2013 г., възнаграждението си на няколко вноски, за всяка от които е начисляван ДДС. Ако обаче трябва да се приеме, че ДДС за еднократна доставка е изискуем през годината, в която тя е извършена, данъчнозадълженото лице, което се е съгласило да приеме плащането на няколко вноски, би било принудено да финансира предварително ДДС. Запитващата юрисдикция все пак изразява съмнения дали задължението за предварително плащане на ДДС съответства на задълженията на данъчнозадължените лица, които, както следва от практиката на Съда, произтичаща по-специално от решения от 20 октомври 1993 г., *Valocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846) и от 21 февруари 2008 г., *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105), събират данъка за сметка на държавата.

- 26 Запитващата юрисдикция пояснява, че такова задължение би могло да се избегне чрез намаляване на данъчната основа съгласно член 90, параграф 1 от Директива 2006/112, а след това чрез последваща преоценка към момента на действителното плащане на възнаграждението.
- 27 При тези условия Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството по делото 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 Директива [2006/112]?
- 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 Директива [2006/112], 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?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта на преюдициалните въпроси

- 28 Както следва от представените от запитващата юрисдикция факти, спорът в главното производство се отнася до доставка на услуги, която е извършена изцяло в края на 2012 г., а насрещната престация е платена в съответствие с договорните клаузи на пет годишни вноски през следващите години.
- 29 В становището си, представено пред Съда, ответникът в главното производство оспорва това представяне на фактите. За тази цел той се позовава на документ, съдържащ неокончателните фактически констатации, направени от германски съд по повод на спор, различен от този по главното производство.
- 30 С този документ обаче не може да се постави под въпрос съдържащото се в акта за преюдициално запитване описание на фактическата обстановка.
- 31 Всъщност е достатъчно да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика запитващата юрисдикция е единствено компетентна да установи и прецени обстоятелствата по спора, с който е сезирана, както и да тълкува и да приложи националното право. В рамките на разпределянето на правомощията между него и националните юрисдикции Съдът трябва да вземе предвид фактическия и правен контекст, в който се вписват преюдициалните въпроси, така както е очертан с акта за преюдициално запитване (решение от 27 януари 2021 г., Dexia, C-229/19 и C-289/19, EU:C:2021:68, т. 44 и цитираната съдебна практика).
- 32 Следователно преюдициалните въпроси са допустими.

По първия въпрос

- 33 С първия въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че еднократната доставка на услуги, възнаграждението за която е платимо разсрочено, попада в приложното поле на тази разпоредба.
- 34 В самото начало следва да се отбележи, че член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в светлината на член 63 от тази директива, тъй като първата разпоредба е неразривно свързана с втората.
- 35 От една страна, съгласно този член 63 данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени. От друга страна, съгласно посочения член 64, параграф 1, когато води до последователни плащания, доставките на услуги се считат за завършени, по смисъла на разглеждания член 63, при изтичането на периодите, за които се отнасят тези плащания.
- 36 Следователно от прилагането на тези две разпоредби във връзка една с друга следва, че за услуги, които водят до последователни плащания, данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем в момента, в който изтичат периодите, за които се отнасят тези плащания (вж. в този смисъл решение от 29 ноември 2018 г., *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 37 Що се отнася до тълкуването на израза „доставки, които водят до последователни плащания“, той би могъл да се разбира било в смисъл, че включва еднократни доставки на услуги, възнаграждението за които е договорено да се изплаща на няколко вноски, било в смисъл, че този израз се отнася само до услугите, чието естество обосновава разсрочено плащане, а именно тези, които се предоставят не еднократно, а повтарящо се или трайно през определен период.
- 38 Последното тълкуване се подкрепя и от текста и целта на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112. Всъщност съгласно тази разпоредба моментът на възникване на данъчното задължение се определя в зависимост от изтичането на периодите, за които се отнасят последователните плащания. Тъй като тези плащания по необходимост представляват насрещната престация за доставените услуги, посочената разпоредба имплицитно изисква те да са били предоставени през посочените периоди. При тези условия прилагането на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 не може да бъде обусловено само от разсрочения начин на плащане на доставката на услуги.
- 39 Следователно, за да се приложи член 64, параграф 1, се предполага наличието на връзка между естеството на разглежданите доставки и разсрочването на плащанията, така че тази разпоредба не би могла да се отнася до еднократна доставка дори когато възнаграждението за нея следва да се плати разсрочено.
- 40 Това буквално тълкуване на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 се потвърждава от целта, както и от систематиката на тази директива.
- 41 В това отношение следва да се отбележи, че член 64, параграф 1 от посочената директива във връзка с член 63 от нея има за цел да улесни събирането на ДДС, и по-специално определянето на момента на възникване на данъчното задължение.

- 42 В действителност, за да се определи моментът, в който настъпва данъчното събитие и когато данъкът става изискуем, член 63 от Директива 2006/112 изисква да се установи моментът на действителното извършване на доставката. Както отбелязва генералният адвокат в точка 41 от заключението си, този член не уточнява настъпването на какво събитие следва да се счита за момента на изпълнение на престацията, поради което компетентните национални органи и съдилища следва да проверят момента на действителното ѝ изпълнение.
- 43 Все пак, съгласно член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 възникването и изискуемостта на данъчното задължение са свързани с изтичането на периодите, за които се отнасят плащанията за завършените доставки на услуги. Следователно последната норма съдържа правна разпоредба, която позволява да се определи с точност моментът на възникване на данъчното задължение с помощта на законова фикция, като по този начин се избягва задължението да бъдат направени необходимите фактически констатации, за да се определи моментът на действителното извършване на дадена доставка на услуги.
- 44 По-конкретно, както Съдът вече е установил, когато се прилага член 64, параграф 1 от Директива 2006/112, достатъчно е периодите на доставка на услуги, за които се отнасят последователните плащания, да са посочени във фактурите, за да може данъчнозадълженото лице да изпълни изискванията, произтичащи от член 226, точка 7 от тази директива, съгласно която фактурата съдържа датата на извършване или приключване на доставката на услуги (вж. в този смисъл решение от 15 септември 2016 г., *Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 29—31).
- 45 Все пак, да се използва член 64, параграф 1 от посочената директива като правна норма, която има за цел да определи момента, от който възниква данъчното задължение, се налага само доколкото не е еднозначен/не са еднозначни моментът/моментите на действително извършване на доставките и това може да доведе до различна преценка, какъвто е случаят, когато поради продължителния им или повтарящ се характер тези доставки на услуги са извършени през един или няколко определени периода.
- 46 За сметка на това, както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 44 от заключението си, когато моментът на изпълнение на престацията е еднозначен, 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, член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 не може да се приложи, без да се допусне противоречие с изричния текст на член 63 от същата директива.
- 47 Освен това съгласно последната разпоредба, разглеждана в светлината на съображение 24 от Директива 2006/112, възникването и изискуемостта на задължението за ДАС не са елементи, с които страните по договора могат свободно да се разпореждат. Напротив, законодателят на Съюза е възнамерявал в максимална степен да хармонизира момента, в който възниква данъчното задължение във всички държави членки, за да гарантира еднаквото събиране на данъка (решение от 2 май 2019 г., *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, т. 22 и цитираната съдебна практика).

- 48 Следователно би противоречало на член 63 от Директива 2006/112 да се позволи на данъчнозадължено лице, извършило еднократна доставка на услуги, при положение че с оглед плащането на тази доставка то същевременно е сключило договор за разсрочване на плащанията, да избере да приложи член 64, параграф 1 от тази директива и по този начин да определи само момента на възникването и изискуемостта на задължението за ДДС.
- 49 Подобно тълкуване на член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 също трудно би могло да е в съответствие с член 66, букви а) и б) от посочената директива. По силата на тази разпоредба чрез дерогация от членове 63— 65 от посочената директива държавите членки могат да предвидят, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица не по-късно от момента на издаването на фактурата или не по-късно от момента на получаването на плащането. Член 66, букви а) и б) от Директива 2006/112 обаче до голяма степен би бил изпразнен от съдържание, ако в зависимост от предвидените в договор условия за изплащане на възнаграждението данъчнозадължените лица можеха сами, т.е. вместо държавите членки, да променят момента на възникване и на изискуемостта на задължението за ДДС.
- 50 Освен това от практиката на Съда не може да се направи извод, че член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 може да се приложи дори в хипотезата на еднократни доставки на услуги. Всъщност делата, по които Съдът е допуснал приложимостта на тази разпоредба, се отнасят до доставки на услуги, предоставяни в продължение на определени периоди въз основата на договорни отношения, установяващи задължения с дълготраен характер, независимо дали става въпрос за наем на автомобил (решение от 16 февруари 2012 г., ЕОН Асет Мениджмънт, C-118/11, EU:C:2012:97), за предоставяне на правни, търговски и финансови консултации (решения от 3 септември 2015 г., Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани, C-463/14, EU:C:2015:542 и от 15 септември 2016 г., Barlis 06, Barlis — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690), или пък за предоставяне и запазване на играч в даден футболен клуб (решение от 29 ноември 2018 г., baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).
- 51 Обстоятелството, че данъчнозадължените лица могат да бъдат принудени да финансират предварително ДДС, който трябва да платят на държавата, когато доставят еднократно услуги, възнаграждение за които е платимо разсрочено, също не може да обезсили изводите, направени в точки 39 и 48 от настоящото съдебно решение.
- 52 Несъмнено съгласно постоянната съдебна практика е налице съответствие с принципа на неутралност на ДДС, ако 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 (решение от 15 октомври 2020 г., Е. (ДДС — Намалване на данъчната основа), C-335/19, EU:C:2020:829, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 53 Както отбелязва генералният адвокат в точка 62 от представеното заключение, ролята на данъчнозадължените лица обаче не се свежда до тази на събирачи на ДДС. Съгласно член 193 от Директива 2006/112 на тях по принцип им е възложено задължението да плащат данъка, когато извършват облагаема доставка на стоки или услуги, без това задължение да зависи от предварителното получаване на насрещната престация или най-малкото на сумата на платения данък за извършени доставки.

- 54 Това е така, защото съгласно член 63 от Директива 2006/112 ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени, тоест при осъществяването на съответната сделка, независимо дали вече е била платена насрещната престация, дължима по тази сделка. 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 (решение от 28 юли 2011 г., Комисия/Унгария, C-274/10, EU:C:2011:530, т. 46).
- 55 С оглед на изложените съображения на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 64, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че еднократната доставка на услуги, възнаградението за която е платима разсрочено, не попада в приложното поле на тази разпоредба.

По втория въпрос

- 56 С втория въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че при наличие на договор за разсрочване на плащанията неплащането на определена вноска от възнаградението, преди тя да е станала изискуема, трябва да се квалифицира като неплащане на цената по смисъла на тази разпоредба и поради това може да доведе до намаляване на данъчната основа.
- 57 Следва да се припомни, че член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 предвижда намаляване на данъчната основа в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане или когато цената е намалена след извършването на доставката.
- 58 Както следва от практиката на Съда, в посочените в нея хипотези тази разпоредба задължава държавите членки да намаляват данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС винаги когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Посочената разпоредба представлява израз на основния принцип на Директива 2006/112, 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 самото данъчнозадълженото лице (решение от 12 октомври 2017 г., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 59 Що се отнася до частично или пълно неплащане на насрещната престация, за разлика от развалянето на договора или от обявяването му за нищожен или унищожаем, в първата хипотеза страните не могат да бъдат отново поставени в положението, в което са се намирали преди сключването на договора. Ако неплащането на покупната цена е налице, без договорът да е развален или да бъде обявен за нищожен или унищожаем, купувачът на стоката или получателят на услугата продължава да дължи уговорената цена, а продавачът на стоката или доставчикът на услугата по принцип продължава да има право на вземане, чиято защита може да търси по съдебен ред. Не може обаче да се изключи вероятността такова вземане да остане фактически окончателно несъбираемо, тъй като 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. 29 и 30).

- 60 Следователно неплащането на насрещната престация по смисъла на член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 се отнася само до положения, при които получателят на доставка на стоки или на услуги не погасява или погасява само отчасти вземане, което обаче дължи съгласно договора, сключен с доставчика на стоките или услугите (вж. в този смисъл решение от 2 юли 2015 г., *NLB Leasing*, C-209/14, EU:C:2015:440, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 61 В светлината на тази съдебна практика се налага изводът, че заплащането на дължимото на вноски възнаграждение за предоставяне на услуги съгласно сключения от страните договор не попада в хипотезата на неплащане на насрещната престация по член 90, параграф 1 от Директива 2006/112.
- 62 Това е така, защото, от една страна, този начин на плащане не променя размера на възнаграждението, което данъчнозадълженото лице трябва да получи или което фактически може да събере. При тези условия данъчната основа остава непроменена и данъчната администрация не събира ДДС в размер, по-висок от съответстващия на възнаграждението на данъчнозадълженото лице. От друга страна, тъй като съответната вноска от хонорара не е изискуема преди падежа, подобно положение не може да се приравни на положение, при което получателят на престацията плаща само частично дължимото вземането.
- 63 Освен това, както следва още от съображенията, изложени в точки 51—54 от настоящото съдебно решение, за целите на тълкуването на член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 е ирелевантно обстоятелството, че в някои хипотези данъчнозадълженото лице може да бъде задължено да финансира предварително ДДС, което то следва да заплати на данъчната администрация.
- 64 С оглед на изложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че при наличието на договор за разсрочено плащане неплащането на определена вноска от възнаграждението, преди тя да е станала изискуема, не може да се квалифицира като неплащане на цената по смисъла на тази разпоредба и поради това не може да доведе до намаляване на данъчната основа.

По съдебните разноски

- 65 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 (първи състав) реши:

- 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 еднократната доставка на услуги, възнаграждението за която е платимо разсрочено, не попада в приложното поле на тази разпоредба.**

- 2) Член 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че при наличието на договор за разсрочено плащане неплащането на определена вноска от възнаграждението, преди тя да е станала изискуема, не може да се квалифицира като неплащане на цената по смисъла на тази разпоредба и поради това не може да доведе до намаляване на данъчната основа.**

Подписи