



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

A. RANTOS

представено на 12 май 2022 година¹

Дело C-235/21

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

срещу

Република Словения

(Преюдициално запитване, отправено от Vrhovno sodišče (Върховен съд, Словения))

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 203 — Продажба и обратен лизинг (sale and lease back) — Член 226 — Данни, които задължително трябва да са отразени във фактурата — Възможност писмен договор да се третира като фактура“

I. Въведение

1. Разглежданото преюдициално запитване се отнася до тълкуването на член 203 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност².
2. Запитването е отправено в рамките на спор между дружеството Raiffeisen Leasing d.o.o. (наричано по-нататък „Raiffeisen“) и Република Словения, представлявана от Ministrstvo za finance (Министерство на финансите, Словения), относно облагането с данък върху добавената стойност (ДДС), дължим по договор за финансов лизинг, квалифициран като „фактура“ по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС, тъй като съдържа размера на ДДС.
3. Въпреки особената фактическа обстановка, свързана с начина на извършване на сделка за „продажба и обратен лизинг“ (sale and lease back)³, настоящото дело се отнася до сравнително лесен въпрос, а именно дали и при какви условия писмен договор между две договарящи се страни като например договор за лизинг на недвижим имот, в който е посочен размерът на ДДС, може сам по себе си да се счита за „фактура“ по смисъла на Директивата за ДДС, което поражда, от една страна, задължение за издателя на тази фактура да плати ДДС и от друга страна, право на получателя на фактурата да приспадне платения по получената доставка ДДС?

¹ Език на оригиналния текст: френски.

² Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година (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“).

³ Настоящото дело е третото дело пред Съда, отнасящо се до сделка, квалифицирана като „продажба и обратен лизинг“. Вж. също решения от 2 юли 2015 г., NLB Leasing (C-209/14, наричано по-нататък „решение NLB Leasing“, EU:C:2015:440), и от 27 март 2019 г., Mydibel (C-201/18, наричано по-нататък „решение Mydibel“, EU:C:2019:254).

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Съображение 46 от Директивата за ДДС гласи:

„Използването на електронно издаване на фактури следва да позволи на данъчните органи да изпълняват своите контролни дейности. Затова е подходящо с оглед на правилното гарантиране на функциите на вътрешния пазар да се изготви списък, хармонизиран на равнището на Общността, на[данните], които трябва да са отразени във фактурите [...]“.

5. Член 203 от тази директива гласи, че „ДДС е дължим от всяко лице, което [посочи] ДДС във фактура“.

6. В глава 3 („Фактуриране“), която е част от дял XI от посочената директива, се съдържат раздел 2 („Понятие за фактура“), който включва членове 218 и 219, раздел 3 („Издаване на фактури“), който към момента на настъпване на фактите в главното производство включва членове 220—225, и раздел 4 („Съдържание на фактурите“), който към онзи момент включва членове 226—231.

7. Член 218 от същата директива предвижда:

„За целите на настоящата директива държавите членки приемат като фактури документи или съобщения на хартиен носител или в електронен вид, ако същите отговарят на условията, установени в настоящата глава“.

8. Член 219 от Директивата за ДДС гласи:

„Всеки документ или съобщение, което изменя и се отнася специално и недвусмислено за първоначалната фактура, се третира като фактура“.

9. Съгласно член 226, точки 7 и 9 от тази директива:

„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:

[...]

7) датата на извършване или приключване на доставката на стоки или услуги, или датата, на която е извършено авансовото плащане, 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;

[...]

9) прилаганата ставка на ДДС“.

Б. Словенското право

10. Съгласно член 67, параграф 1 от *Zakon o davku na dodano vrednost* (Закон за ДДС, наричан по-нататък „ZDDV-1“):

„За да упражни правото си на приспадане на ДДС, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

а) за целите на приспаданията по член 63, параграф 1, буква а) от настоящия закон, що се отнася до доставката на стоки или услуги, данъчнозадълженото лице трябва да разполага с фактура, изготвена в съответствие с членове 80.а—84.г от настоящия закон.

[...]“.

11. Член 76 от ZDDV-1 предвижда:

„1. ДДС се дължи от:

[...]

9) всяко лице, което посочи този данък във фактура.

[...]“.

III. Спорът в главното производство, преюдициалните въпроси и производството пред Съда

12. RED d.o.o. (наричано по-нататък „RED“) е било собственик на терен с жилищна сграда в Рожна долина, община Любляна (Словения) (наричани по-нататък заедно „спорният имот“).

13. За да осигури финансирането на строежа на нова сграда върху този терен, RED сключва с Raiffeisen сделка за продажба и обратен лизинг (sale and lease back), която е извършена на два етапа.

14. С първи договор от 19 ноември 2007 г. (наричан по-нататък „договорът за финансов лизинг“) тези дружества се ангажират, от една страна, Raiffeisen да закупи от RED спорния имот и от друга страна, RED да плаща на Raiffeisen лизинговите вноски до пълното изплащане на стойността на терена и новопостроената сграда (или обща сума от 1 294 786,56 EUR). Макар в договора да се посочва, че сумата на ДДС възлиза на 110 056,86 EUR, Raiffeisen не издава на RED никаква конкретна фактура. Освен това Raiffeisen нито декларира, нито плаща посочения ДДС. Въз основа на този договор RED упражнява правото си на приспадане на въпросния ДДС, считайки, че посоченият договор представлява фактура по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС, поради което я включва в справка-декларацията си по ДДС.

15. На 22 ноември 2007 г. RED и Raiffeisen сключват втори договор за покупко-продажба на спорния имот, в който са посочени продажната цена и размерът на ДДС. RED издава на Raiffeisen фактура с включен ДДС. Вследствие на сключването и на основание на този договор Raiffeisen упражнява правото си на приспадане на ДДС.

16. На 21 октомври 2011 г. Raiffeisen и RED прекратяват договора за финансов лизинг по взаимно съгласие, тъй като RED не изпълнява задълженията си по него в предвидения срок. Впоследствие Raiffeisen препродава спорния имот на друг купувач на цена с включен ДДС.

17. На 25 юли 2014 г. в рамките на процедура по данъчна проверка Finančna uprava Republike Slovenije (Данъчна администрация на Република Словения, наричана по-нататък „FURS“) приема окончателно решение, с което се отнема правото на RED на приспадане на ДДС⁴.

18. Вследствие на това Raiffeisen придобива правото да коригира ДДС, фактуриран въз основа на договора за финансов лизинг, тъй като с решението на FURS отпада рискът от загуба на данъчни приходи.

19. Въпреки тази корекция обаче FURS разпорежда на Raiffeisen по-специално⁵ да плати лихви върху данъчното задължение в размер на 50 571,88 EUR, тъй като в рамките на процедурата по данъчна проверка е установено, че Raiffeisen не е платило дължимия по договора за финансов лизинг ДДС за периода от 3 януари 2008 г. до 25 юли 2014 г. FURS приема по-конкретно, че тъй като договорът за финансов лизинг съдържа изрично посочване на ДДС, той трябва да се разглежда като „фактура“ по смисъла на член 76, параграф 1, точка 9 от ZDDV-1 (разпоредбата, транспонираща член 203 от Директивата за ДДС) и че задължението на Raiffeisen да плати ДДС трябва да се счита за възникнало в момента на сключването му. Всъщност въз основа на този документ RED можело да упражни правото си на приспадане на ДДС.

20. Raiffeisen оспорва решението на FURS, като първо подава жалба по административен ред пред Министерството на финансите, а след това — жалба пред Upravno sodišče (Административен съд, Словения). И двете жалби са отхвърлени. След това Raiffeisen подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция, Vrhovno sodišče (Върховен съд, Словения).

21. В подкрепа на жалбата си Raiffeisen твърди по-специално, че договорът за финансов лизинг не може да се квалифицира като „фактура“ по смисъла на Директивата за ДДС, тъй като не съдържа всички реквизити на фактурата (а именно прилаганата ставка на ДДС и

⁴ Запитваща юрисдикция не уточнява причините за това отнемане на правото на приспадане на ДДС, и по-специално дали то се дължи на прекратяването на договора за финансов лизинг. Освен това, както правилно отбелязва Европейската комисия, от описанието на фактическата обстановка в преюдициалното запитване не става ясно дали на RED е отказано правото на приспадане на ДДС за общата сума от 110 056,86 EUR, посочена в договора за финансов лизинг, или RED се е ползвало от правото си на приспадане на ДДС във връзка с месечните вноски, които е трябвало да плаща по този договор за период от почти четири години, през който договорът за финансов лизинг е действал.

⁵ Освен това, що се отнася до сделката по договора за покупко-продажба на спорния имот, според FURS тя е освободена от ДДС и следователно Raiffeisen не може да се позове на право на приспадане, въпреки че е била издадена фактура, в която е посочен ДДС, който в крайна сметка не е бил дължим. Поради това Raiffeisen е задължено да плати допълнителен ДДС в размер на 44 200 EUR, ведно с лихви, възлизащи на 11 841,97 EUR. Според FURS обстоятелството, че впоследствие Raiffeisen е продало спорния имот на друг купувач с облагаема с ДДС сделка, е без значение, тъй като това е последващо фактическо обстоятелство.

датата на доставка на стоките). Следователно според Raiffeisen не са изпълнени формалните изисквания, които биха позволили на RED да упражни правото на приспадане на ДДС по получената доставка, поради което не съществува риск от загуба на данъчни приходи.

22. Запитващата юрисдикция припомня, че както е видно от практиката на Съда, задължението за плащане на ДДС вследствие на издаването на фактура, в която е посочен ДДС, може да възникне дори ако фактурата не съдържа определени данни, които трябва да бъдат посочени съгласно Директивата за ДДС, по-специално когато не е посочено мястото на доставка на предоставената услуга⁶. Според нея това тълкуване се подкрепя както от текста на член 203 от Директивата за ДДС, така и от преследваната от тази директива цел, а именно избягване на риска от загуба на данъчни приходи.

23. Въпреки това тази юрисдикция поддържа, че договорът като облигационноправна сделка може да се различава от фактурата и да е само правното основание за облагаемата с ДДС сделка, тъй като фактурата във всички случаи трябва да бъде издадена в момента на настъпване на данъчното събитие (т.е. в момента, когато стоките или услугите са доставени)⁷.

24. Поради това запитващата юрисдикция иска да установи дали договор може да се счита за фактура по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС само когато от него произтича изрична и обективно разпознаваема воля на страните да третират този договор като фактура, свързана с конкретна сделка, тъй като такъв договор може да породи у купувача убеждението, че въз основа на него може да приспадне платения по получената доставка ДДС.

25. При тези условия Vrhovno sodišče (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Може ли писмен договор да се счита за фактура по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС само когато съдържа всички данни, предвидени за фактурите по [дъл XI], глава 3 („Фактуриране“) от [тази директива]?
- 2) При отрицателен отговор кои са данните или обстоятелствата, въз основа на които във всички случаи писмен договор може да се счита (също) за фактура, с която се установява задължението за плащане на ДДС по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС?
- 3) Или по-конкретно може ли писмен договор, сключен от две данъчнозадължени по ДДС лица и с предмет доставка на стоки или услуги, да се счита за фактура по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС, когато от него произтича изрична и обективно разпознаваема воля на продавача или доставчика на услуги, в качеството му на страна по договора, да издаде фактура за конкретна сделка, която може да породи за купувача разумната презумпция, че въз основа на нея той може да приспадне платения по получената доставка ДДС?“.

26. Писмени становища представят Raiffeisen, словенското правителство и Комисията.

⁶ Вж. в този смисъл решение от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, наричано по-нататък „решение Stadeco“, EU:C:2009:380, т. 26 и 27).

⁷ Вж. член 63 от Директивата за ДДС.

IV. Анализ

27. С трите си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали член 203 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че (писмен) договор за финансов лизинг, сключен от две данъчнозадължени по ДДС лица, след сключването на който не е издадена данъчна фактура, може да се счита за „фактура“ по смисъла на тази разпоредба, така че да породи за продавача (лизингодателя) задължение да плати ДДС, а за купувача (лизингополучателя) — възможност да приспадне платения по получената доставка ДДС.

28. При утвърдителен отговор запитващата юрисдикция иска да установи, от една страна, кои са данните, които този договор трябва задължително да съдържа, за да се счита за такава фактура, по-специално с оглед на данните по член 226 от Директивата за ДДС, и от друга страна, дали е релевантно да се анализира дали от посочения договор произтича обективно разпознаваема воля на продавача на стока или доставчика на услуги в качеството му на страна по договора (лизингодател), че става въпрос за фактура, която може да породи за купувача (лизингополучателя) убеждението, че въз основа на същия договор може да приспадне платения по получената доставка ДДС.

29. Raiffeisen твърди, че договор за финансов лизинг като разглеждания в главното производство може да се счита за фактура по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС само когато съдържа изрично посочване в този смисъл и когато са изпълнени всички условия, установени в дял XI, глава 3 („Фактуриране“) от Директивата за ДДС. От своя страна словенското правителство смята, че такъв писмен договор може да се третира като фактура дори да не съдържа всички предвидени в тази глава данни, ако в този договор са посочени лизингодателят и лизингополучателят, ако съдържа описание на сделката, стойността на доставката на стоката или услугата и сумата на ДДС, която лизингополучателят трябва да плати, ако от него произтича изрична и обективно разпознаваема воля на лизингодателя в качеството му на страна по договора, че става въпрос за фактура, която може да породи за лизингополучателя убеждението, че на това основание може да приспадне платения по получената доставка ДДС, и ако от изрична договорна клауза, от други договорни клаузи или дори от обстоятелствата по сделката произтича, че не е предвидено издаването на фактура като специален документ⁸.

А. По понятието „фактура“

30. Най-напред, следва да се припомни, че член 218 от Директивата за ДДС предвижда, че „[з]а целите на [тази] директива държавите членки приемат като фактури документи или съобщения на хартиен носител или в електронен вид, ако същите отговарят на условията, установени в [дял XI, глава 3 от посочената директива]“. Освен това съгласно член 219 от същата директива като фактура се третира „[в]секи документ или съобщение, което изменя и се отнася специално и недвусмислено за първоначалната фактура“.

⁸ Комисията е избрала да отговори на въпросите, като приложи различните разпоредби на Директивата за ДДС към фактите по спора в главното производство. Що се отнася до член 203 от тази директива, Комисията уточнява, че тази разпоредба не допуска данъчната администрация да изисква от доставчика на услуги плащането на ДДС само поради това че получателят на услугата неправомерно е приспаднал този ДДС въз основа на договор, сключен с доставчика на услуги, който не е издал фактура за предоставената услуга.

31. От това следва, че въз основа на тези разпоредби, за да бъде считан даден документ за фактура, не е важно той да има конкретна форма или в него по един или друг начин да е посочен терминът „фактура“, като една фактура може да се състои от няколко документа⁹. Следователно няма никаква пречка договор за финансов лизинг като разглеждания в главното производство да се счита за фактура, при условие че са изпълнени условията по дял XI, глава 3 от Директивата за ДДС.

32. В това отношение, от една страна, що се отнася до правилата относно издаването на фактури, член 220, точка 1 от Директивата за ДДС предвижда, че фактура се издава в частност за всяка доставка на стоки или услуги, която данъчнозадължено лице е извършило за друго данъчнозадължено лице¹⁰.

33. От друга страна, що се отнася до правилата относно съдържанието на фактурите, последното се урежда от разпоредбите на раздел 4 от посочената глава 3, който към момента на настъпване на разглежданите факти включва членове 226—231. По-конкретно член 226 от Директивата за ДДС гласи, че доколкото не е предвидено друго в специалните разпоредби на тази директива, за целите на ДДС само посочените в тази разпоредба данни задължително трябва да се съдържат във фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221¹¹ (наричани по-нататък „задължителните данни“).

34. От текста на посочените по-горе разпоредби би могло да се заключи, че само документите, съдържащи задължителните данни, могат да служат за фактури за целите на ДДС. Всъщност като пример Съдът уточнява, че за упражняването на правото на приспадане на ДДС държавите членки нямат възможност да въведат условия относно съдържанието на фактурата, които не са изрично предвидени в разпоредбите на Директивата за ДДС¹². Ето защо тези данни са задължителни и изчерпателно уредени в член 226 от Директивата¹³.

35. Такъв подход обаче — въпреки предимството от гледна точка на правната сигурност и последователността — в някои случаи би довел до риск от пренебрегване на основната роля, която Директивата за ДДС отрежда на „фактурите“. Всъщност, както следва от съображение 46 от тази директива, фактурите се издават по-специално, за да се „позволи на данъчните органи да изпълняват своите контролни дейности“. В това отношение Съдът уточнява, че целта на данните, които задължително трябва да фигурират във фактурата, е да могат данъчните административни органи да контролират плащането на дължимия данък и ако е необходимо, наличието на право на приспадане на ДДС¹⁴. Освен това именно за да е

⁹ Вж. в този смисъл решение от 15 септември 2016 г., *Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, наричано по-нататък „решение Barlis“, EU:C:2016:690, т. 44), и заключението на генералния адвокат Kokott по същото дело (EU:C:2016:101, т. 90 и 91).

¹⁰ С Директива (ЕС) 2017/2455 на Съвета от 5 декември 2017 година за изменение на [Директивата за ДДС] и Директива 2009/132/ЕО по отношение на някои задължения, свързани с данъка върху добавената стойност, приложими при доставките на услуги и дистанционните продажби на стоки (ОВ L 348, 2017 г., стр. 7), е добавена нова разпоредба (член 219а), която не е приложима *rationae temporis* спрямо фактите в главното производство. Параграф 1 на тази разпоредба предвижда, че „[з]а фактурирането се прилагат правилата, приложими в държавата членка, в която се счита, че е извършена доставката на стоки или услуги, в съответствие с разпоредбите на дял V [от Директивата за ДДС]“.

¹¹ Решение от 15 юли 2010 г., *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, т. 40).

¹² Вж. решение Barlis (т. 25 и цитираната съдебна практика).

¹³ Припомням, че що се отнася до фактурите, издадени за доставките на стоки или услуги, различни от посочените в член 220 от Директивата за ДДС, съгласно член 221 от тази директива, държавите членки могат да наложат по-малко задължения от изброените по-специално в член 226 от посочената директива.

¹⁴ Решение Barlis (т. 27).

възможен този вид контрол, данъчнозадължените лица са длъжни по силата на член 244 от Директивата за ДДС да съхраняват всички фактури, които са получили, както и копията от всички фактури, които самите те са издали.

36. Следователно именно в светлината на целта за улесняване на данъчните администрации при извършването на данъчен контрол относно плащането на дължимия данък и евентуално относно наличието на право на приспадане на ДДС следва да се анализира дали договор за финансов лизинг като разглеждания в главното производство може да се счита за „фактура“ по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС¹⁵.

Б. Фактурата като доказателство за плащане на дължимия данък съгласно член 203 от Директивата за ДДС

37. Фактурата трябва да може да потвърди правилното плащане на ДДС. В настоящия случай, за да се прецени дали договор като разглеждания в главното производство позволява да се направи такава проверка, следва да се разгледа съдържанието на член 203 от Директивата за ДДС, въз основа на който FURS е приела, че Raiffeisen е трябвало да плати ДДС.

38. Езиковото тълкуване показва, че съгласно член 203 от Директивата за ДДС, ДДС е дължим от всяко лице, което посочи този данък във фактура. В това отношение Съдът уточнява, че издателят на фактурата дължи посочения в нея ДДС, включително и при липсата на всяка действителна облагаема сделка¹⁶.

39. Така задължението за плащане на ДДС по член 203 от Директивата за ДДС е независимо от задължението за плащане на този ДДС, произтичащо от облагаема с ДДС сделка по смисъла на член 2 от въпросната директива. Всъщност, обратно на хипотезата на данъчно задължение, което евентуално възниква поради облагаема по ДДС сделка, Съдът постановява, че данъчното задължение, предвидено в член 203 от посочената директива, е налице само поради посочването на ДДС във фактурата, без съответно мястото на изпълнение на доставката на услуги, въз основа на която е издадена фактурата, да е релевантно с оглед на възникването на това задължение¹⁷, въпреки че е изрично предвидено в член 226 от същата директива като задължителен реквизит на фактурата.

40. По същата логика въз основа на систематичното тълкуване на Директивата за ДДС считам, че макар терминът „фактура“ да се съдържа в член 203 от Директивата за ДДС, за разлика от член 178, буква а) от тази директива (който се отнася до правилата за упражняване на правото на приспадане на ДДС при доставка на стоки или услуги) посоченият член 203 не предвижда изрично, че тази фактура трябва да отговаря на всички условия по членове 220—236, както и по членове 238, 239 и 240. Освен това, ако свързаните с фактурирането формални изисквания бяха релевантни, издалото фактурата лице би могло лесно да заобиколи задължението за плащане на ДДС само като пропусне да включи във фактурата един от изискваните по член 226 от Директивата за ДДС реквизити.

¹⁵ Вж. по аналогия решение Barlis (т. 27) и заключението на генералния адвокат Kokott по същото дело (EU:C:2016:101, т. 30, 32 и 46).

¹⁶ Решение Stadeco (т. 26), както и решения от 31 януари 2013 г., LVK (C-643/11, наричано по-нататък „решението LVK“, EU:C:2013:55, т. 42 и диспозитива), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 26), и от 18 март 2021 г., P (Карти за гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 26).

¹⁷ Решение Stadeco (т. 27).

41. Всъщност Съдът е постановил, че тази разпоредба цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който предвиденото в посочената директива право на приспадане може да породя¹⁸. Въпреки че упражняването на посоченото право на приспадане се ограничава само до данъка по облагаема с ДДС сделка, рискът от загуба на данъчни приходи по принцип не е напълно отстранен, докато получателят на фактурата, в която не е следвало да бъде посочен ДДС, все още има възможност да използва тази фактура, за да упражни правото на приспадане в съответствие с член 168, буква а) от Директивата за ДДС¹⁹. В това отношение припомням, че съгласно член 178 от тази директива, за да може да упражни правото си на приспадане по член 168, буква а) от посочената директива по отношение на доставката на стоки и услуги, данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съответстваща на съответните разпоредби на Директивата за ДДС²⁰. Следователно рискът от загуба на данъчни приходи би могъл да възникне, ако получателят на фактура, която отговаря на всички предвидени в тази директива формални изисквания, упражни правото си на приспадане на платения по получената доставка ДДС, въпреки че ДДС му е фактуриран неправилно, тъй като съответната сделка не подлежи на облагане с ДДС.

42. В това отношение припомням, че Съдът е уточнил също, че съгласно принципа на неутралитет на ДДС в случай на неправомерно начислен данък трябва да има възможност за коригирането му, когато издателят на фактурата докаже, че е действал добросъвестно или че своевременно е отстранил риска от загуба на данъчни приходи, който е можел да възникне вследствие на правото на приспадане²¹.

43. В настоящия случай с оглед на изложените по-горе съображения следва да се приеме, че ако договорът за финансов лизинг се разглежда като „фактура“ по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС, Raiffeisen всъщност би трябвало да внесе цялата сума на дължимия по договора за финансов лизинг ДДС към момента на сключването на договора, а именно 110 056,86 EUR. Само по този начин би бил отстранен рискът от загуба на данъчни приходи — което е преследваната с тази разпоредба цел — доколкото такава загуба не би могла да възникне вследствие на упражняването от RED на правото му на приспадане. Освен това фактът, че двете страни са решили да прекратят договора за финансов лизинг близо четири години по-късно, би обосновал искане за корекция на ДДС с цел възстановяване въз основа на принципа *pro rata temporis*.

44. С оглед на изложеното по-горе считам, от една страна, че що се отнася до възможността данъчните органи да проверят дали ДДС е платен правилно в съответствие с член 203 от Директивата за ДДС, документът, който служи за фактура, трябва да може да потвърди точната сума на ДДС, която издателят на посочения документ е фактурирал на получателя на този документ, независимо от факта, че издателят на същия документ нито е декларирал, нито е платил този ДДС.

45. От друга страна, по-специално от цитираната в точка 41 от настоящото заключение съдебна практика следва, че смисълът на член 203 от Директивата за ДДС е неразривно свързан с риска от загуба на данъчни приходи, произтичащ от упражняването на право на

¹⁸ Вж. по-специално решение LVK (т. 36) и решение от 18 март 2021 г., Р. (Карти за гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 26).

¹⁹ Вж. в този смисъл решение Stedeco (т. 29).

²⁰ А именно на членове 220—236, 238, 239 и 240 от Директивата за ДДС.

²¹ Решения Stedeco (т. 37) и LVK (т. 37), както и заключението на генералния адвокат Kokott по дело EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, т. 43).

приспадане. Следователно съществените изисквания относно служещия за фактура документ трябва също да се разгледат от гледна точка на контрола относно наличието на право на приспадане на ДДС по получени доставки.

В. Фактурата като доказателство за наличието на право на приспадане на платения по получената доставка ДДС

46. Що се отнася до правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, съгласно постоянната практика на Съда правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС²².

47. Съдът неведнъж е постановявал, че предвиденото в член 167 и сл. от Директивата за ДДС право на приспадане на ДДС е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки²³.

48. Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен във връзка с цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС²⁴.

49. В това отношение следва да се направи разграничение между формалните и материалноправните предпоставки за упражняването на правото на приспадане на ДДС.

50. Що се отнася до формалните предпоставки за упражняването на посоченото право, от член 178, буква а) от Директивата за ДДС следва, че упражняването му зависи от притежаването на фактура, съставена по-специално в съответствие с членове 220—236 и с членове 238, 239 и 240 от тази директива.

51. Що се отнася до материалноправните предпоставки за възникване на правото на приспадане на ДДС, по-специално от член 168, буква а) от Директивата за ДДС следва, че стоките или услугите, за които се иска да бъде признато това право, трябва впоследствие да се използват от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице²⁵.

52. Съдът е постановил, че основният принцип на неутралитет на ДДС налага приспадането му за получени доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните предпоставки, дори и данъчнозадължените лица да не са изпълнили някои формални предпоставки²⁶.

²² Вж. решение Barlis (т. 37 и цитираната съдебна практика).

²³ Вж. решение Barlis (т. 38 и цитираната съдебна практика).

²⁴ Вж. решение Barlis (т. 39 и цитираната съдебна практика).

²⁵ Вж. решение Barlis (т. 40 и цитираната съдебна практика).

²⁶ Вж. решение Barlis (т. 42 и цитираната съдебна практика).

53. Следователно, щом разполага с информацията, необходима да се установи, че материалноправните предпоставки са изпълнени, данъчната администрация не може да предвиди във връзка с правото на данъчнозадълженото лице да приспадне този данък допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право²⁷.

54. С оглед на тези съображения Съдът е постановил, че данъчната администрация не може да откаже правото на приспадане на ДДС просто със съображението, че дадена фактура не отговаря на изискванията по член 226 от Директивата за ДДС, ако тя разполага с всички данни, за да провери дали материалноправните предпоставки, свързани с това право, са изпълнени²⁸. Всъщност Съдът се е произнесъл по въпроса, от една страна, дали фактури, които съдържат единствено описанието „хонорари за правни услуги, предоставени от [определена дата] до момента“, или „предоставени до момента правни услуги“, отговарят на изискванията по точки 6 и 7 от член 226 от тази директива и от друга страна, дали националните данъчни органи могат да откажат правото на приспадане на ДДС само на основание че тези изисквания не са изпълнени, при положение че тези органи разполагат с цялата информация, която е необходима, за да проверят дали материалноправните предпоставки за упражняването на това право са изпълнени²⁹. Така Съдът е постановил, че член 178, буква а) от посочената директива не допуска възможността националните данъчни органи да откажат правото на приспадане на ДДС само на основание че данъчнозадълженото лице притежава фактура, която не отговаря на изискванията по член 226 от същата директива, при положение че тези органи разполагат с цялата информация, която е необходима, за да проверят дали материалноправните предпоставки за упражняването на това право са изпълнени³⁰. В това отношение данъчната администрация не може да сведе проверката единствено до самата фактура. Тя трябва да вземе предвид и допълнителната информация, предоставена от данъчнозадълженото лице.

55. В същия смисъл Съдът е постановил и че член 167, член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба или практика, съгласно която националните органи отказват да признаят на данъчнозадълженото лице право на приспадане на дължимия или платения за предоставени услуги ДДС от размера на данъка, който то трябва да внесе в бюджета, по съображение че първоначалната фактура, притежавана от това лице към момента на приспадането, съдържа погрешна дата на приключване на доставката на услуги и че не е налице последователна номерация на впоследствие коригираната фактура и кредитното известие, с което е анулирана първоначалната фактура, стига да са налице материалноправните условия за приспадане и преди компетентният орган да издаде акта, данъчнозадълженото лице да му е предоставило коригирана фактура, в която е посочена точната дата на приключване на доставката на услуги, дори ако не е налице последователна номерация на тази фактура и кредитното известие, с което е анулирана първоначалната фактура³¹.

²⁷ Вж. решение Barlis (т. 42 и цитираната съдебна практика).

²⁸ Вж. решение Barlis (т. 43). Вж. в същия смисъл решение от 1 април 2004 г., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), относно задължението за притежаване на фактура, съответстваща на Директивата за ДДС.

²⁹ Вж. решение Barlis (т. 24).

³⁰ Вж. решение Barlis (т. 24).

³¹ Решение от 15 юли 2010 г., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, т. 45 и диспозитива).

56. Ето защо в случая по главното производство запитващата юрисдикция трябва да вземе предвид всички сведения, включени в разглеждания договор за финансов лизинг, за да провери дали материалноправните предпоставки за правото на RED на приспадане на ДДС са изпълнени. В тази насока следва да се подчертае, че данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Следователно данъчните органи могат да изискат от самото данъчнозадължено лице доказателствата, които считат за необходими, за да преценят дали следва да се допусне исканото приспадане³².

57. В настоящия случай според Raiffeisen договърът за финансов лизинг не може да се квалифицира като „фактура“, тъй като документът не съдържа прилаганата ставка на ДДС и датата на доставка на стоката, данни, които са предвидени изрично в член 226 от Директивата за ДДС. От това заключавам, че останалите задължителни данни присъстват в договора за финансов лизинг и че не е необходим анализ по отношение на тях.

58. От една страна, що се отнася до прилаганата ставка на ДДС, това действително е важен реквизит на фактурата, предвиден в член 226, точка 9 от Директивата за ДДС. Доколкото обаче страните в главното производство не спорят, че предвиденият в член 226, точка 10 от тази директива общ размер на дължимия ДДС е бил включен в договора за финансов лизинг, запитващата юрисдикция следва да провери дали въпросната ставка на ДДС би могла лесно да бъде изведена от изчислението, извършено за определяне на общия размер на ДДС, или пък от клауза от разглеждания договор, препращаща към приложимата правна уредба, където е посочена прилаганата ставка на ДДС.

59. От друга страна, що се отнася до датата на доставка на стоката, следва да се припомни, че съгласно член 226, точка 7 от Директивата за ДДС фактурата трябва да съдържа в частност датата на извършване или приключване на доставката на стоки или услуги. Съдът вече е уточнил, че датата на доставката, предмет на посочената фактура, позволява да се провери кога настъпва пораждащото данъка събитие и следователно да се определят данъчните разпоредби, които трябва да се приложат от времева гледна точка към сделката, до която се отнася този документ³³. В това отношение следва евентуално да се провери дали приложените към договора документи съдържат по-подробно описание на доставката³⁴.

60. В настоящия случай следва да се провери дали въз основа на договора за финансов лизинг даден орган би могъл да определи дали става въпрос за случай на „доставка на стоки“, или на „доставка на услуги“, а след това — дали този договор позволява да се определи датата на доставката.

61. От една страна, що се отнася до въпроса за квалификацията на сделката за продажба и обратен лизинг, Съдът вече е постановил, че в хипотезата, при която договор за лизинг на недвижим имот предвижда в края на договора или да се прехвърли собствеността на лизингополучателя, или да му се предоставят присъщите за правото на собственост върху този имот основни правомощия (каквото, изглежда, е настоящият случай), а именно да му се прехвърлят по същество всички рискове и изгоди от собствеността върху посочения

³² Решение Barlis (т. 46). Следва да се уточни, че държавите членки имат компетентността да предвиждат санкции при неспазване на формалните предпоставки относно упражняването на правото на приспадане на ДДС. Съгласно член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да приемат мерки, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите, стига тези мерки да не надхвърлят необходимото за постигането на такива цели и да не поставят под въпрос неутралитета на ДДС (вж. решение Barlis (т. 47)).

³³ Решение Barlis (т. 30).

³⁴ Вж. в този смисъл решение Barlis (т. 34).

имот, и настоящата стойност на сбора от вноските е практически идентична на пазарната стойност на стоката, сделката, която следва от такъв договор, трябва да се приравни на придобиване на дълготраен актив³⁵.

62. От друга страна, що се отнася до датата на доставка на тази стока, отбелязвам, че Съдът е уточнил, че понятието „доставка на стоки“ обхваща не прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а всяка сделка, с която едната страна прехвърля на другата материално имущество, като я овластява фактически да се разпорежда с това имущество като собственик³⁶.

63. Макар че националният съд следва да определи във всеки отделен случай, в зависимост от фактите по делото, дали определена сделка с дадена вещь води до прехвърлянето на правото за разпореждане с вещта като собственик, Съдът може да предостави полезни насоки по този въпрос³⁷.

64. В този контекст Съдът вече е приел, че за сделки по продажба и обратен лизинг (sale and lease back) като разглежданите в главното производство е характерно съвместно и едновременно учредяване, от една страна, от данъчнозадълженото лице (в случая RED) на право на собственост в полза на финансовата институция (Raiffeisen) и от друга страна, от тази финансова институция на лизинг на недвижим имот в полза на данъчнозадълженото лице. Следователно в контекста на делото по главното производство е важно да се прецени дали учредяването на право собственост и на лизинг на недвижим имот следва да се разглеждат поотделно, или пък заедно³⁸.

65. В това отношение Съдът е постановил, че е налице една-единствена доставка, когато два или повече елемента или действия, предоставени от данъчнозадълженото лице, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено³⁹. Националната юрисдикция трябва да прецени дали предоставените ѝ доказателства сочат за наличието на една-единствена сделка, независимо от договорната структура на същата⁴⁰.

66. В настоящия случай от акта за преюдициално запитване е видно, че разглежданите в главното производство сделки по продажба и обратен лизинг (sale and lease back) представляват финансови операции за увеличаване на ликвидните средства на RED и че разглежданият в главното производство недвижим имот е останал във владение на последното, което го е използвало непрекъснато и трайно за нуждите на извършваните от него облагаеми сделки. Тези факти, изглежда, сочат, като това подлежи на проверка от страна на запитващата юрисдикция, че всяка една от тези сделки представлява една-единствена сделка, тъй като учредяването на правото на собственост върху разглеждания в главното производство имот е неделимо от лизинга на недвижим имот, който се отнася до същия имот⁴¹.

³⁵ Решение NLB Leasing (т. 26—32).

³⁶ Решение Mydibel (т. 34 и цитираната съдебна практика).

³⁷ Вж. в този смисъл решения NLB Leasing (т. 25) и Mydibel (т. 35).

³⁸ Вж. в този смисъл решение Mydibel (т. 36 и 37).

³⁹ Вж. решение Mydibel (т. 38 и цитираната съдебна практика).

⁴⁰ Вж. решение Mydibel (т. 39 и цитираната съдебна практика).

⁴¹ Вж. в този смисъл решение Mydibel (т. 40).

67. Следователно би могло да се приеме, че договорът за финансов лизинг съдържа достатъчно данни, свързани с датата на доставка, по смисъла на посочената в точка 62 от настоящото заключение съдебна практика.

68. По изложените съображения би могло действително да се приеме, че договор за финансов лизинг, който съдържа достатъчно данни, позволяващи на данъчните органи да контролират плащането на дължимия данък и ако е необходимо, наличието на право на приспадане на ДДС, по изключение може да се счита за „фактура“ по смисъла на Директивата за ДДС.

V. Заключение

69. По изложените съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от *Vrhovno sodišče* (Върховен съд, Словения), по следния начин:

„Член 203 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 писмен договор по изключение може да се счита за фактура по смисъла на тази директива, дори да не съдържа всички данни, предвидени в дял XI, глава 3 („Фактуриране“) от посочената директива, ако в този документ са посочени достатъчно данни, позволяващи на данъчните органи да контролират плащането на дължимия данък, и ако е необходимо, наличието на право на приспадане на данъка върху добавената стойност“.