



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

29 септември 2022 година \*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 203 — Договор за финансов лизинг — Лице, което дължи плащането на ДДС — Възможност писмен договор да се третира като фактура“

По дело C-235/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от *Vrhovno sodišče* (Върховен съд, Словения) с акт от 17 март 2021 г., постъпил в Съда на 12 април 2021 г., в рамките на производство по дело

**Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o.**

срещу

**Република Словения**

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: J. Passer, председател на състава, F. Biltgen и M. L. Arastey Sahún (докладчик), съдии,

генерален адвокат: A. Rantos,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o., от A. Cankar, odvetnik,
- за Republika Slovenija (Република Словения), от A. Vran, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от A. Armenia, U. Babovič и A. Kraner, в качеството на представители,

\* Език на производството: словенски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 май 2022 г.,

постанови настоящото

## Решение

- 1 Преюдициално запитване се отнася до тълкуването на член 203 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 Raiffeisen Leasing trgovina in leasing d.o.o. (наричано по-нататък „Raiffeisen Leasing“) и Republika Slovenija (Република Словения), представлявана от Ministrstvo za finance (Министерство на финансите, Словения), относно плащането на данък върху добавената стойност (ДДС).

## Правна уредба

### *Правото на Съюза*

- 3 Дял IV от Директива 2006/112, озаглавен „Облагаеми сделки“, съдържа глава 1 със заглавие „Доставка на стоки“.
  - 4 Член 14 от тази директива, който се намира в глава 1, 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:
      - [...]
      - 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 В дял XI от посочената директива, озаглавен „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“, се съдържа глава 1 със заглавие „Задължение за плащане“, раздел 1 от която е озаглавен „Лица — платци на ДДС на данъчните органи“.
  - 6 Член 203 от същата директива, който се намира в този раздел, гласи:

„ДДС е дължим от всяко лице, което [посочи] ДДС във фактура“.

7 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 включва членове 220—225, и раздел 4 („Съдържание на фактурите“), който включва членове 226—231.

8 Член 218 от тази 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“.

9 Член 219 от посочената директива има следния текст:

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

10 Член 220 от същата директива гласи:

„Всяко данъчнозадължено лице осигурява по отношение на изброените по-долу издаването на фактура или от самия него, или от неговия клиент, или на негово име, или в негова полза, от трето лице:

1) доставки на стоки и услуги, които той е извършил на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице;

[...]“.

11 Съгласно член 226 от Директива 2006/112:

„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:

[...]

9) прилаганата ставка на ДДС;

10) размер на дължимия ДДС, освен когато се прилага специален режим, според който съгласно настоящата директива, подобна информация се изключва;

[...]“.

12 Член 227 от тази директива гласи:

„Държавите членки могат да налагат на данъчнозадължените лица, установени на тяхна територия и извършващи доставки на стоки или услуги на нейна територия, задължението да посочат идентификационния номер по ДДС на клиента, посочен в член 214, в случаите, различни от посочените в член 226, точка 4)“.

13 Член 229 от посочената директива има следния текст:

„Държавите членки не изискват фактурите да бъдат подписани“.

### **Словенското право**

14 Съгласно член 67 от *Zakon o davku na dodano vrednost — ZDDV-1* (Закон за данъка върху добавената стойност, *Uradni list RS*, бр. 117/06 от 16 ноември 2006 г.) в редакцията му, приложима към спора по главното производство:

„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.а от настоящия закон;

[...]“.

15 Член 76 от този закон предвижда:

„1. ДДС се дължи от:

[...]

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

16 Член 81, параграф 8 от посочения закон гласи:

„За целите на настоящия закон за фактури се считат всички документи на хартиен носител или в електронен формат, които отговарят на условията по членове 80.а—84.а от настоящия закон“.

17 Член 82 от същия закон изброява данните, които данъчнозадълженото лице трябва да посочи във фактурата, а член 83 от този закон изброява данните, които данъчнозадълженото лице трябва да посочи в опростената фактура.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

18 RED d.o.o. е било собственик на терен с жилищна сграда в Рожна долина, община Любляна (Словения). Това дружество желае да построи нови сгради на това място. На 19 ноември 2007 г. то сключва с Raiffeisen Leasing договор за продажба и обратен лизинг (*sale-and-lease back*). Съгласно този договор Raiffeisen Leasing се ангажира да закупи терена на определена цена, а RED — да плаща на Raiffeisen Leasing лизинговите вноски до пълното изплащане на стойността на терена и на новопостроените сгради, или обща сума от 1 294 786,56 EUR (наричан по-нататък „договорът за финансов лизинг“). В този договор се посочва, че сумата на ДДС възлиза на 110 056,86 EUR.

- 19 Raiffeisen Leasing не издава на RED фактура въз основа на договора за финансов лизинг, тъй като същото нито декларира, нито плаща посочения ДДС. Въз основа на договора за финансов лизинг RED упражнява правото си на приспадане на ДДС, считайки, че този договор представлява фактура.
- 20 На 22 ноември 2007 г. страните по договора за финансов лизинг сключват договор за покупко-продажба на терена (наричан по-нататък „договорът за продажба“), в който е определена продажна цена, включваща ДДС. RED издава на Raiffeisen Leasing фактура с включен ДДС.
- 21 През ноември 2007 г. Raiffeisen Leasing упражнява правото си на приспадане на ДДС на основание договора за продажба.
- 22 Тъй като RED не изпълнява задълженията си по договора за финансов лизинг в предвидения срок, на 21 октомври 2011 г. страните прекратяват същия. Впоследствие Raiffeisen Leasing продава терена на трето лице на цена с включен ДДС.
- 23 На 25 юли 2014 г. на RED е издадено решение от словенския данъчен орган, с което се отхвърля искането му за приспадане на ДДС по посочения договор. Това решение на данъчния органи отстранява риска от загуба на данъчни приходи, поради което Raiffeisen Leasing придобива правото да намали посредством корекция дължимия ДДС. Данъчният орган обаче констатира, че това дружество не е платило дължим ДДС за периода от 3 януари 2008 г. до 25 юли 2014 г. Поради това този орган разпорежда на Raiffeisen Leasing да плати лихви върху данъчното задължение в размер на 50 571,88 EUR.
- 24 Що се отнася до сделката, предмет на договора за продажба, данъчният орган констатира, че тя е освободена от ДДС.
- 25 Същевременно, тъй като страните по договора за продажба не са подали данъчна декларация, позволяваща да изберат опцията за данъчно облагане на разглежданата сделка, данъчният орган приема, че не могат да се позовават на правото на приспадане, независимо от факта, че е издадена фактура, в която е посочен ДДС, който не е бил дължим.
- 26 Поради това Raiffeisen Leasing е задължено да плати допълнителен ДДС в размер на 44 200 EUR, ведно с лихви, възлизащи на 11 841,97 EUR.
- 27 Според данъчния орган фактът, че впоследствие Raiffeisen Leasing е продало терена, е без значение, тъй като за тази продажба е начислен ДДС.
- 28 След като изчерпва възможностите за обжалване по административен ред, Raiffeisen Leasing сезира Upravno sodišče (Административен съд, Словения), който отхвърля жалбата му. След това то подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция, Vrhovno sodišče (Върховен съд, Словения).
- 29 Последната 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, чието посочване се изисква по Директива 2006/112, по-специално когато не е посочено мястото на доставка на предоставената услуга (вж. в този смисъл решение от 18 юни 2009 г., Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, т. 26 и 27).

- 30 Въпреки това запитващата 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 за плащане на ДДС.
- 31 Поради това тази юрисдикция иска да се установи дали договор може да се счита за фактура по смисъла на член 203 от Директива 2006/112 само когато от него произтича изрична и обективно разпознаваема воля на страните да приравнят този договор на фактура, свързана с определена сделка, тъй като такъв договор може да породи у купувача убеждението, че въз основа на него може да приспадне платения по получената доставка ДДС.
- 32 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 Директива [2006/112] само когато съдържа всички данни, предвидени за фактурите по глава 3 („Фактуриране“) [от дял XI] от [тази директива]?

Ако това не е така,

2) 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 задължение за плащане на ДДС по силата на член 203 от Директива [2006/112]?

По-конкретно,

3) може ли писмен договор, сключен от две данъчнозадължени по ДДС лица, с предмет доставка на стоки или услуги, да се счита за фактура по смисъла на член 203 от Директива [2006/112], 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?“.

### **По преюдициалните въпроси**

- 33 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 203 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че договор за финансов лизинг, след чието сключване не е издадена от страните данъчна фактура, може да се счита за „фактура“ по смисъла на тази разпоредба, и при утвърдителен отговор — кои са данните, които този договор трябва задължително да съдържа, за да се счита за такава фактура.
- 34 Освен това запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали е релевантно да се анализира дали от посочения договор произтича обективно разпознаваема воля на продавача на стока или доставчика на услуги, че става въпрос за фактура, която може да породи за купувача убеждението, че въз основа на същия договор може да приспадне платения по получената доставка ДДС.

- 35 В това отношение Съдът е постановил, от една страна, че издателят на фактурата дължи начисления във фактурата ДДС, включително при липсата на каквато и да е действителна облагаема сделка (решение от 18 март 2021 г., Р (Карти за гориво), C-48/20, EU:C:2021:215, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 36 Член 203 от Директива 2006/112 цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който може да породи предвиденото в посочената директива право на приспадане (решение от 18 март 2021 г., Р (Карти за гориво), C-48/20, EU:C:2021:215, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 37 Що се отнася до член 226 от Директива 2006/112, 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 ДДС (решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 27).
- 38 От друга страна, основният принцип на неутралност 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 предпоставки. 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 право (решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 42 и цитираната съдебна практика).
- 39 Следователно Съдът е постановил, че данъчната администрация не може да откаже правото на приспадане на ДДС само поради това че фактурата не отговаря на условията по член 226, точки 6 и 7 от Директива 2006/112, ако разполага с всички данни, за да провери дали материалноправните предпоставки за това право са изпълнени (решение от 15 септември 2016 г. Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 43).
- 40 Несъмнено, връзката между, от една страна, наличието и редовността на дадена фактура и от друга страна, правото на приспадане на ДДС не е автоматична, в смисъл че, първо, това право по принцип е свързано с действителното осъществяване на разглежданата доставка на стоки или услуги и второ, упражняването на правото на приспадане не обхваща данък, който е дължим само защото е посочен във фактура (вж. в този смисъл определение от 4 юли 2013 г., Мениджърски бизнес решения, C-572/11, непубликувано, EU:C:2013:456, т. 19 и 20).
- 41 Въпреки това, доколкото, както е видно от съдебната практика, посочена в точка 36 от настоящото решение, и както по същество отбелязва генералният адвокат в точки 41 и 45 от заключението си, целта на член 203 от Директива 2006/112 е да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, този риск може да бъде избегнат, в случай че данъчната администрация разполага с необходимите данни, за да установи дали са изпълнени материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС, независимо от това дали този ДДС е бил посочен в документ, озаглавен „фактура“, или в друг документ, като например договор, сключен между страните.

- 42 Следователно, за да може даден документ да бъде признат като фактура по смисъла на член 203 от тази директива, той трябва, от една страна, да посочва ДДС и от друга страна, да съдържа тези от данните, посочени в разпоредбите на раздел 4 от глава 3 на дял XI от посочената директива, озаглавен „Съдържание на фактурите“, които са необходими, за да може данъчната администрация да установи дали са изпълнени материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС.
- 43 В това отношение е ирелевантно да се разглежда дали, ако се предположи, че въпросният документ е договор, той обективно показва волята на страните по този договор, че става въпрос за фактура, която може да породи у съдоговорителя убеждението, че въз основа на този договор той може да приспадне платения по получената доставка ДДС.
- 44 Запитващата юрисдикция следва да прецени в контекста на всички релевантни обстоятелства, разглеждани по делото в главното производство, и в частност на всички разпоредби от договора за финансов лизинг, дали последният действително съдържа данните, необходими в конкретния случай, за да може данъчната администрация да установи дали материалноправните предпоставки за възникване на правото на приспадане на ДДС са изпълнени.
- 45 Що се отнася до обстоятелството, че по делото в главното производство в договора за финансов лизинг наистина се посочва размерът на ДДС, но не и ставката на този данък, запитващата юрисдикция трябва да провери дали тази ставка все пак би могла да бъде приспадната по този договор.
- 46 С оглед на всички гореизложени съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 203 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че договор за финансов лизинг, след чието сключване не е издадена от страните данъчна фактура, може да се счита за фактура по смисъла на тази разпоредба, в случай че този договор съдържа всички необходими данни, за да може данъчната администрация на държава членка да установи дали материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС са изпълнени в конкретния случай, което запитващата юрисдикция трябва да провери.

### **По съдебните разноски**

- 47 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.

Поради изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

**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:**

**договор за финансов лизинг, след чието сключване не е издадена от страните данъчна фактура, може да се счита за фактура по смисъла на тази разпоредба, в случай че този**



**ДОГОВОР СЪДЪРЖА ВСИЧКИ НЕОБХОДИМИ ДАННИ, ЗА ДА МОЖЕ ДАНЪЧНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ НА ДЪРЖАВА ЧЛЕНКА ДА УСТАНОВИ ДАЛИ МАТЕРИАЛНОПРАВНИТЕ УСЛОВИЯ ЗА ВЪЗНИКВАНЕ НА ПРАВОТО НА ПРИСПАДАНЕ НА ДАНЪКА ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ СА ИЗПЪЛНЕНИ В КОНКРЕТНИЯ СЛУЧАЙ, КОЕТО ЗАПИТВАЩАТА ЮРИСДИКЦИЯ ТРЯБВА ДА ПРОВЕРИ.**

Подписи