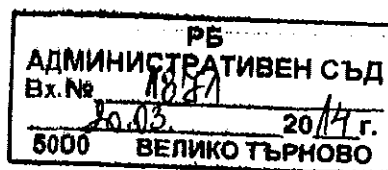




СЪД НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ
Секретариат



Люксембург, 13.3.2014 г.

Административен съд – Велико
Търново
пл. „Център“ № 2
Корпус 4, ет. 2
гр. Велико Търново 5000
БЪЛГАРИЯ / BULGARIE

959285 BG

Преюдициално дело С-107/13
„ФИРИН“ ООД
(Запитваща юрисдикция: Административен съд Велико Търново - България)

Връчване на съдебно решение

Секретарят на Съда приложено Ви изпраща заверен препис от съдебното решение.

Секретарят моли да го уведомите за последващото развитие на делото и съответно да му предоставите препис от решението, постановено от Вашия съд.

Като приложение към настоящото секретариат връща изпратените от Вас материали.



Администратор

Телефон: (+ 352) 430 31
Факс: (+ 352) 43 37 66
Ел. поща: ecj_registry@curia.europa.eu
Интернет адрес: <http://www.curia.europa.eu>

Всяка кореспонденция следва да бъде адресирана до:
Съд на Европейския съюз
Секретариат
L - 2925 LUXEMBOURG

СЪД НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ
TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA
SODNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE
DEN EUROPEISKE UNIONS DOMSTOL
GERICHTSHOF DER EUROPÄISCHEN UNION
EUROOPA LIIDU KOHUS
ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ
COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION
COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE
CÚIRT BHREITHNÍONAIS AN AONTAIS EORPAIGH
SUD EUROPSKE UNIE
CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA



EIROPAS SAVIENĪBAS TIESA
EUROPOS SĄJUNGOS TEISINGUMO TEISMAS
AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGA
IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA TAL-UNJONI EWROPEA
HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE
TRYBUNAŁ SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA
CURTEA DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE
SÚDNY DVOR EURÓPSKEJ ÚNIE
SODIŠČE EVROPSKE UNIE
EUROOPAN UNIONIN TUOMIOISTUIN
EUROPEISKA UNIONENS DOMSTOL

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

959162

13 март 2014 година*

„Обща система на данъка върху добавената стойност — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Авансови плащания — Отказ да се признае приспадане — Измама — Кorigиране на сумата за приспадане, когато не е извършена облагаемата доставка — Условия“

По дело C-107/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — Велико Търново (България) с определение от 14 февруари 2013 г., постъпило в Съда на 4 март 2013 г., в рамките на производство по дело

„Фирин“ ООД

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — Велико Търново, при Централно управление на Националната агенция за приходите

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състав, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (докладчик), и Ал. Арабаджиев, съдии,

генерален адвокат:

секретар:

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

* Език на производството: български.

- за директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — Велико Търново, при Централно управление на Националната агенция за приходите, от _____ з качеството на представител,
- за българското правителство, от _____ и _____ в качеството на представители,
- за естонското правителство, от _____, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от _____, в качеството на представител, подпомагана от _____
- за Европейската комисия, от _____ и _____ в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 19 декември 2013 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 65, член 90, параграф 1, член 168, буква а), член 185, параграф 1, член 193 и член 205 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „Фирин“ ООД (наричано по-нататък „Фирин“) и директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — Велико Търново, при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът на ДОДОП“) по повод на правото на приспадане под формата на данъчен кредит на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) във връзка с извършено от това дружество авансово плащане за доставка на брашно.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 подлежат на облагане с ДДС доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на

територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

4 Съгласно член 14, параграф 1 от тази директива:

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

5 Съгласно член 63 от тази директива данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

6 Член 65 от същата директива гласи:

„Когато трябва да се извърши плащане по сметка преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума“.

7 Член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 предвижда:

„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“.

8 Съгласно член 167 от тази директива правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

9 Член 168 от посочената директива гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки[,] да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“.

10 Член 178 от същата директива предвижда:

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

а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава

фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;

[...]

11 Съгласно член 184 от Директива 2006/112 първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.

12 Член 185 от тази директива гласи:

„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещь, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

13 Съгласно член 186 от посочената директива държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185 от нея.

14 Член 193 от същата 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“.

15 Съгласно член 203 от Директива 2006/112 ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура.

16 Съгласно член 205 от посочената директива:

„При ситуациите, посочени в членове от 193—200 и членове 202, 203 и 204, държавите членки могат да предвидят, че лице, различно от лицето — платец на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС“.

Българското право

17 Член 70, алинея 5 от Закона за данък върху добавената стойност в редакцията му, приложима за спора в главното производство (ДВ бр. 63, 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“), предвижда, че не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно.

18 Член 177 от ЗДДС предвижда:

„(1) Регистрирано лице — получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък.

(2) Отговорността по ал. 1 се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117-120 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс“

(3) За целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия:

1. дължимият данък по ал. 1 не е ефективно внесен като резултат за данъчен период от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид, и

2. облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

(4) Отговорността по ал. 1 не е обвързана с получаването на конкретна облага от невнасянето на дължимия данък.

(5) При условията на ал. 2 и 3 отговорност носи и предходен доставчик на лицето, което дължи невнесения данък.

(6) В случаите по ал. 1 и 2 отговорността се реализира по отношение на лицето, пряк получател по доставката, по която не е внесен дължимият данък, а когато събирането е неуспешно, отговорността може да бъде реализирана по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките.

(7) Алинея 6 се прилага съответно и по отношение на предходните доставчици“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 19 Фирин, което е правоприменник на хлебозавод „Корн“, е дружество по българското право с предмет на дейност производството на хляб и сладкарски изделия и търговията с тях. Собственик на 99 % от капитала на това дружество е „Йорк Скай“ ЕООД (наричано по-нататък „Йорк Скай“), а останалата част се притежава от
- 20 В края на 2010 г. Фирин поръчва 10 000 тона пшеница от „Агра Плани“ ЕООД (наричано по-нататък „Агра Плани“), дружество, притежавано изцяло от Във връзка с тази сделка, по която е договорено авансово плащане, Агра Плани издава на 29 ноември 2010 г. фактура за 3 600 000 BGN (лева), в която е посочен дължим ДДС в размер на 600 000 BGN.
- 21 След извършена ревизия българската данъчна администрация поставя под въпрос приспадането на посочената сума от 600 000 BGN, което Фирин е извършило въз основа на декларациите си по ДДС за периода ноември—декември 2010 г.
- 22 В подкрепа на това данъчната администрация изтъква, че престацията не е била изпълнена и че фактурата от 29 ноември 2010 г. се вписва в схема за данъчна измама, установена в хода на ревизията. Всъщност съгласно националното право при липса на регистрация в Националната служба по зърното Агра Плани няма право на търговия със зърно, което обстоятелство не може да не е било известно на Фирин. Освен това общата сума на извършените още на 30 ноември 2010 г. плащания от страна на Фирин в полза на Агра Плани в размер на 4 170 000 BGN — сума, надхвърляща дължимата сума съгласно фактурата, е прехвърлена на тази дата в сметката на Йорк Скай. Отново на тази дата Йорк Скай прехвърля сумата от 3 600 000 BGN в банковата сметка на Фирин.
- 23 Тъй като липсват надеждни доказателства, данъчната администрация не приема дадените обяснения относно естеството на тези прехвърляния на парични средства, за които Фирин твърди, че първото следва от заем, предоставен от Агра Плани на Йорк Скай, а второто — от допълнителна вноска в капитала на Фирин.
- 24 След посочената ревизия, на 26 септември 2011 г. е издаден ревизионен акт. Фирин обжалва този ревизионен акт по административен ред пред директора на ДОДОП, който го потвърждава с решение от 16 януари 2012 г.
- 25 Впоследствие Фирин обжалва потвърдителното решение на директора на ДОДОП пред запитващата юрисдикция, като твърди, че е изпълнило всички условия, за да се ползва от приспадане на сумата от 600 000 BGN, и че мотивите за отказа да се признае право на това приспадане сочат обстоятелства, включително фиктивния характер на сделката, които не са релевантни за целите на отказа да се признае право на приспадане, а за

ангажирането на отговорността му за ДДС, който не е бил внесен от доставчика му.

- 26 В този контекст запитващата юрисдикция иска да установи дали правото на приспадане на ДДС може да се признае и когато поради различни причини предвидената престация не е могла да бъде изпълнена, и дали остава възможността за последващо коригиране. Запитващата юрисдикция иска да установи също така дали националният режим на солидарна отговорност в областта на ДДС е съвместим с правото на Съюза.
- 27 При тези обстоятелства Административен съд — Велико Търново, решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли в случаите като този в главното производство, при които е приспаданото веднага и ефективно ДДС, свързано със заплатен аванс срещу бъдеща и ясно идентифицирана облагаема доставка на стоки, взаимосвързаното тълкуване на разпоредбите на член 168, буква а) във връзка с член 65, член 90, параграф 1 и член 185, параграф 1 от Директива 2006/112[...] да обуслови извод, че правото на приспадане не трябва да се признава към момента на упражняването му с оглед на неизпълнението по обективни и/или субективни причини на главната престация съобразно условията на доставката?
- 2) Следва ли в резултат от това взаимосвързано тълкуване и при съобразяване на принципа за неутралността на ДДС изводът, че има (съответно няма) значение в тази ситуация обективната възможност на доставчика за корекция на фактурираните ДДС и/или основа по фактурата по реда на националния закон и как такава корекция би повлияла върху отказа да се признае първоначалното приспадане?
- 3) Позволява ли тълкуването на разпоредбите на член 205 във връзка с член 168, буква а) и член 193 с оглед и на съображение 44 от Директива 2006/112[...] на държавите членки да отрекат приспадане на ДДС на получател на доставка чрез използване само на критерии, приети от самите тях в националния закон, според които се определя задължение за различен от платеща на данъка субект и при положение че в такъв случай крайният данъчен резултат би бил различен от резултата, при който определените от държавата членка правила биха били спазени стриктно?
- 4) В случай че отговорът на третия въпрос е положителен, при прилагането на член 205 от Директива 2006/112[...], допустимо и съвместимо ли е с принципите на ефективност и пропорционалност национално законодателство като разглежданото в главното производство, което въвежда солидарна отговорност за ДДС чрез ползването на презумпции, чиито предпоставки представляват не

наличие на пряко установими обективни факти, а формулиране на правни институти на гражданското право, споровете по повод на които се решават окончателно по друг процесуален ред?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

- 28 Със своите въпроси запитващата юрисдикция иска от Съда да тълкува разпоредби на Директива 2006/112, които се отнасят до два различни аспекта на режима на ДДС, а именно, от една страна, уредбата на правото на приспадане на платения данък, и от друга страна, уредбата на солидарната отговорност на данъчнозадължените лица за плащането на дължим от друго лице ДДС, предвидена в член 205 от тази директива.
- 29 Следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика въведеното с член 267 ДФЕС производство е инструмент за сътрудничество между Съда и националните юрисдикции, чрез който Съдът предоставя на националните юрисдикции насоки за тълкуването на правото на Съюза, необходими им за разрешаване на висящия пред тях спор (вж. по-специално Решение от 19 декември 2013 г. по дело *Fish Legal и Shirley*, C-279/12, все още непубликувано в Сборника, точка 29).
- 30 В рамките на това сътрудничество свързаните с правото на Съюза въпроси по презумпция са релевантни. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или също когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално Решение по дело *Fish Legal и Shirley*, посочено по-горе, точка 30).
- 31 Макар да е несъмнено, че в спора по главното производство се поставя под въпрос правото на *Фирин* на приспадане на ДДС, от решението на запитващата юрисдикция личи, че българската данъчна администрация не е ангажирала солидарната отговорност на *Фирин* за внасянето на дължимия от *Агра Плани* ДДС.
- 32 Ето защо, доколкото се отнасят до обхвата на тази солидарна отговорност, съответната част от третия въпрос и четвъртият въпрос, с които се иска тълкуване на член 205 от Директива 2006/112, очевидно нямат връзка с предмета на спора по главното производство и следователно трябва да се обявят за недопустими.

По същество

- 33 Със своите въпроси относно режима на правото на приспадане на ДДС, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 65, член 90, параграф 1, член 168, буква а), член 185, параграф 1 и член 193 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че приспадането на ДДС, извършено от получателя по фактура, издадена за авансово плащане във връзка с доставка на стоки, трябва да се коригира, когато при обстоятелства като тези по главното производство посочената доставка в крайна сметка не е извършена, въпреки че доставчикът все още дължи този данък и не е възстановил авансово платената сума.
- 34 Следва да се припомни, че съгласно член 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане на платения ДДС възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, и че съгласно член 63 от същата директива данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.
- 35 Член 65 от същата директива — съгласно който при авансово плащане преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума — представлява отклонение от правилото на член 63 и като такова трябва да се тълкува стриктно (Решение от 21 февруари 2006 г. по дело BUPA Hospitals и Goldsbrough Developments, C-419/02, Recueil, стр. I-1685, точка 45).
- 36 Така, за да може да бъде ДДС изискуем при такива обстоятелства, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е. на бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане (вж. в този смисъл Решение по дело BUPA Hospitals и Goldsbrough Developments, посочено по-горе, точка 48).
- 37 Необходимо е да се провери дали е такъв случаят в главното производство, за да се приеме, че е налице правото на приспадане, упражнено от Фирин въз основа на разглежданото авансово плащане.
- 38 В това отношение от определението за преюдициално запитване личи, че когато Фирин е извършило разглежданото в главното производство авансово плащане, стоките, които е трябвало да бъдат предмет на доставката, са били ясно идентифицирани.
- 39 При това положение, както посочва генералният адвокат в точка 24 от своето заключение, член 65 от Директива 2006/112 не може да се приложи, ако се окаже, че към момента на авансовото плащане данъчното събитие е несигурно. Такъв би бил случаят по-специално при наличие на измама.

- 40 Всъщност следва да се припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112. В това отношение Съдът е постановил, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза. Поради това националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба (в този смисъл, Решение от 6 декември 2012 г. по дело Боник, С-285/11, все още непубликувано в Сборника, точки 35—37).
- 41 Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 38 и цитираната съдебна практика).
- 42 За сметка на това режимът на правото на приспадане, предвиден в Директива 2006/112, не допуска данъчнозадължено лице — което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата от доставки преди или след осъществяването от данъчнозадълженото лице е опорочена поради измама с ДДС — да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане (Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 41 и цитираната съдебна практика).
- 43 Всъщност установяването на подобен режим на санкциониране би надхвърлило необходимото за защита на държавния бюджет (вж. в този смисъл Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 42 и цитираната съдебна практика).
- 44 Следователно, тъй като отказът да се признае право на приспадане представлява изключение от основния принцип, какъвто се явява това право, компетентният орган по приходите трябва надлежно да установи обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки (Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 43 и цитираната съдебна практика).
- 45 В рамките на производството, образувано на основание член 267 ДФЕС, Съдът обаче няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с

правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело (вж. по-специално Решение по дело Боник, посочено по-горе).

- 46 От това следва, че само запитващата юрисдикция може да провери дали съответните данъчни органи са установили обективните данни, въз основа на които може да се заключи, че Фирин е знаело или е трябвало да знае, че авансовото плащане в полза на доставчика му всъщност няма за предмет доставката на стоки, посочена в издадената от последния фактура.
- 47 За да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, все пак е важно да се разгледат въпросите, отнасящи се до условията за коригирането на приспаданията от Фирин ДДС, в случай че след като направи необходимата преценка, тази юрисдикция приеме, че всички релевантни обстоятелства по бъдещата доставка могат да се считат за вече известни на това дружество към момента на авансовото плащане и че тази доставка следователно не изглежда несигурна.
- 48 В това отношение следва да се припомни, че членове 184—186 от Директива 2006/112 определят условията, при които данъчната администрация може да изисква корекция от страна на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл Решение от 18 октомври 2012 г. по дело ТЕЦ Хасково, С-234/11, все още непубликувано в Сборника, точка 26).
- 49 Що се отнася до евентуалното въздействие върху приспадането на ДДС, извършено от данъчнозадълженото лице, на настъпили след него обстоятелства, то от съдебната практика следва, че използването или намерението за използване на стоките или услугите определя обхвата на първоначалното приспадане, на което има право данъчнозадълженото лице, както и обхвата на евентуалните корекции в последващите периоди, които следва да се извършат при условията на членове 184—186 (Решение по дело ТЕЦ Хасково, посочено по-горе, точка 29 и цитираната съдебна практика).
- 50 Всъщност механизмът на корекции, предвиден в посочените членове, е неразделна част от установения с Директива 2006/112 режим на приспадане на ДДС. Той цели да увеличи точността на приспаданията така, че да се осигури неутралитетът на ДДС по начин, че осъществените на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за извършването на облагаеми с такъв данък доставки. Така този механизъм има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС и използването на съответните стоки или услуги за облагаеми впоследствие операции (Решение по дело ТЕЦ Хасково, посочено по-горе, точки 30 и 31).
- 51 Що се отнася до възникването на евентуално задължение за корекция на приспадане на ДДС във връзка с платения вече данък, член 185, параграф 1

от Директива 2006/112 установява принципа, че подобна корекция се извършва по-специално когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС са настъпили промени във факторите, използвани за определяне на сумата на съответното приспадане (вж. Решение по дело ТЕЦ Хасково, посочено по-горе, точка 32).

- 52 В положение като това по главното производство, при което от предоставените от запитващата юрисдикция данни личи, че доставката на стоки, във връзка с която Фирин е направило авансово плащане, няма да бъде извършена, трябва да се направи изводът — както отбелязва генералният адвокат в точка 35 от своето заключение — че промяната във факторите, използвани за определяне на сумата за посоченото приспадане, е настъпила след изготвяне на справка-декларацията по ДДС. Ето защо при това положение данъчната администрация може да изисква корекция на приспаданията от данъчнозадълженото лице ДДС.
- 53 Този извод не може да бъде поставен под въпрос от обстоятелството, че дължимият от доставчика ДДС също не бил коригиран.
- 54 Всъщност в това отношение трябва да се припомни, че съгласно Директива 2006/112 в случаите на неправомерно начислен ДДС поради липса на облагаема сделка двете страни не се третират непременно еднакво. От една страна, в съответствие с член 203 от Директива 2006/112 издателят на фактура дължи начисления в нея ДДС дори и при липса на облагаема сделка. От друга страна, в съответствие с членове 63 и 167 от посочената директива упражняването на правото на приспадане от получателя на фактурата е ограничено единствено до данъка по облагаеми с ДДС сделки (Решение от 31 януари 2013 г. по дело ЛВК-56, C-643/11, все още непубликувано в Сборника, точки 46 и 47).
- 55 При такова положение спазването на принципа на данъчен неутралитет се гарантира посредством възможността, която държавите членки следва да предвидят, за корекция на всеки неправомерно начислен данък, когато издателят на фактурата докаже, че е действал добросъвестно или че своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи (Решение по дело ЛВК-56, посочено по-горе, точка 48).
- 56 Освен това, както посочва генералния адвокат в точка 43 от своето заключение, при обстоятелства като тези по главното производство докато доставчикът не върне авансово платената сума, данъчната основа, която последният дължи поради получаването на това авансово плащане, няма да може да бъде намалена в приложение на член 65, във връзка с членове 90 и 193 от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл по отношение на корекция на данъчната основа в случай на намаления на цените Решение от 29 май 2001 по дело *Freemans*, C-86/99, *Recueil*, стр. I-4167, точка 35).

- 57 При тези условия, без да се засяга правото на данъчнозадължените лица да потърсят чрез релевантните национални правни средства връщане от страна на доставчика им на авансово платената сума за доставка на стоки, която в крайна сметка не е била извършена, обстоятелството, че дължимият от посочения доставчик ДДС също не е коригиран, не засяга правото на данъчната администрация да получи възстановяване на ДДС, приспаднат от това данъчнозадължено лице поради авансовото плащане, което съответства на такава доставка.
- 58 Предвид всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 65, член 90, параграф 1, член 168, буква а), член 185, параграф 1 и член 193 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че изискват да се коригира приспадането на ДДС, извършено от получателя по фактура, издадена за авансово плащане във връзка с доставка на стоки, когато при обстоятелства като тези по главното производство тази доставка в крайна сметка не е извършена, въпреки че доставчикът все още дължи този данък и не е възстановил авансово платената сума.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

Член 65, член 90, параграф 1, член 168, буква а), член 185, параграф 1 и член 193 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че изискват да се коригира приспадането на данъка върху добавената стойност, извършено от получателя по фактура, издадена за авансово плащане във връзка с доставка на стоки, когато при обстоятелства като тези по главното производство тази доставка в крайна сметка не е извършена, въпреки че доставчикът все още дължи този данък и не е възстановил авансово платената сума.

Silva de Lapuerta

da Cruz Vilaça

Arestis

Bonichot

Арабаджиев

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 13 март 2014 година.

Секретар

Председател на втори състав

R. Silva de Lapuerta

Вярно с оригинала	
Люксембург, дна:	
13 -03- 2014	За Секретар, по пълномощие
Администратор	