



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

31 май 2018 година *

„Преюдициално запитване — Данъчно облагане — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Доставка на стоки — Член 65 — Член 167 — Плащане на аванс за придобиване на стока без последваща доставка на въпросната стока — Постановяване на осъдителна присъда за законните представители на доставчика за измама — Несъстоятелност на доставчика — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Условия — Членове 185 и 186 — Корекция от националния данъчен орган — Условия“

По съединени дела C-660/16 и C-661/16,

с предмет две преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с актове от 21 септември 2016 г., постъпили в Съда на 21 декември 2016 г., в рамките на производства по дела

Finanzamt Dachau

срещу

Achim Kollroß (C-660/16),

и

Finanzamt Göppingen

срещу

Erich Wirtl (C-661/16),

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça, председател на състава, E. Levits (докладчик), A. Borg Barthet, M. Berger и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: N. Wahl,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Kollroß, от F. Russ, Steuerberater,

* Език на производството: немски.

- за германското правителство, от Т. Henze и R. Kanitz, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от М. Wasmeier и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 30 януари 2018 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на членове 63, 65, 167, 185 и 186 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 Запитванията са отправени в рамките на спорове, от една страна, между г-н Achim Kollroß и Finanzamt Dachau (Данъчна служба на Дахау, Германия), и от друга страна, между г-н Erich Wirtl и Finanzamt Göppingen (Данъчна служба на Гьопинген, Германия) по повод на отказа на посочените данъчни служби да признаят на посочените физически лица право на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС), платен за получени доставки, във връзка с аванси за доставката на инсталации за комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия, които в крайна сметка не са доставени.

Правна уредба

Правото на Съюза:

- 3 Член 63 от Директива 2006/112 гласи:
„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.
- 4 Член 65 от тази директива предвижда:
„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“.
- 5 Съгласно член 90, параграф 1 от посочената директива:
„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“.
- 6 Член 167 от същата директива гласи следното:
„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

7 Член 168 от Директива 2006/112 предвижда:

„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;

[...]“.

8 Член 178 от тази директива има следната редакция:

„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 разпоредбите на дял XI, глава 3, раздели 3—6;

[...]“.

9 Член 184 от посочената директива гласи:

„Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право“.

10 Член 185 от същата директива предвижда:

„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 вещ, 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“.

11 Член 186 от Директива 2006/112 гласи:

„Държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185“.

Германското право

- 12 Член 13, параграф 1 от Umsatzsteuergesetz (Закона за данъка върху оборота) със заглавие „Изискуемост на данъка, платен за получени доставки“ в редакцията му, приложима към фактите в главното производство (наричан по-нататък „UStG“), гласи:

„Данъкът става изискуем

1. Що се отнася до доставките и другите престации,

a) при изчисляване на размера на данъка на база на договорените възнаграждения (член 16, параграф 1, първо изречение) — от датата, на която изтича счетоводният период, в който са изпълнени престациите. Това правило се прилага и по отношение на частичните доставки. [...] 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.

[...]“.

- 13 Член 14с от UStG, озаглавен „Неправилно или неоснователно начисляване на данъка“, предвижда:

„(1) Ако във фактура, свързана с доставка или друга престация, предприемачът е начислил отделно сума на данъка, която е по-висока от дължимата за сделката съгласно настоящия закон (погрешно начисляване на данъка), той дължи и сумата, посочена в повече. Ако коригира сумата на данъка пред получателя на престацията, се прилага член 17, параграф 1 по аналогия.

[...]

(2) Всеки, който начисли отделно във фактура размер на данък, без да е упълномощен за това (неоснователно начисляване), дължи начисления размер. Същото се отнася и за случая, когато дадено лице извърши отчитане, както би направил предприемач доставчик на престация и начисли отделно размер на данъка, без да е предприемач или без да извършва доставка или друга престация. Размерът на дължимия данък съгласно първото и второто изречение може да се коригира, доколкото това не засяга данъчните приходи. Корекцията не засяга данъчните приходи, когато получателят на фактурата не извършва приспадане на данъка, платен за получени доставки, или когато приспаднатият данък е бил възстановен на данъчния орган. Корекцията на размера на дължимия данък трябва да бъде поискана ясно и в писмена форма от данъчната администрация и направена след одобрението ѝ посредством прилагане по аналогия на член 17, параграф 1 за данъчния период, за който са изпълнени условията на четвъртото изречение“.

- 14 Под заглавие „Приспадане на данъка, платен върху доставките“, член 15, параграф 1 от посочения закон предвижда:

„Предприемачът може да приспадне:

1. дължимия по закон данък за доставки на стоки и услуги, които са извършени от друг предприемач за нуждите на неговото предприятие. За да упражни правото на приспадане на данъка, данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 14 и 14а. Когато отделно начисленият във фактурата данък е дължим във връзка със заплащане на такива доставки, преди те да бъдат извършени, този данък може да бъде приспаднат, ако е издадена фактура и е извършено плащането;

[...]“.

15 Член 17 от посочения закон гласи следното:

„(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. Предприемачът, получил доставката, също коригира приспадения данък [...]“.

(2) Параграф 1 се прилага съответно:

1. при невъзможност да бъде възстановено уговореното възнаграждение за облагаема доставка на стоки или услуги или за подлежащо на облагане вътреобщностно придобиване. Ако впоследствие възнаграждението бъде получено, сумата на данъка и сумата за приспадане се коригират отново;
2. ако възнаграждението за уговорената доставка на стоки или услуги е било платено, но стоките или услугите не са били доставени;

[...]“.

Споровете в главните производства и преюдициалните въпроси

Дело C-660/16

- 16 На 10 април 2010 г. г-н Kollroß поръчва инсталация за комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия от G-GmbH (наричано по-нататък „GA“). На 12 април 2010 г. GA потвърждава доставката и издава проформа фактура за стоката, която предстои да бъде доставена, за сумата от 30 000 EUR с отделно начисляване на дължимия ДДС в размер на 5700 EUR. Едновременно с това г-н Kollroß декларира — с цел регистрация — стопанска дейност за производство на енергия от възобновяеми източници, и плаща на GA искания аванс на 19 април 2010 г. На 15 юли 2010 г. GA издава втора проформа фактура, в която се посочва плащането от 19 април 2010 г. Датата на доставката още не е определена.
- 17 Инсталацията не е доставена. Срещу GA е образувано производство по несъстоятелност, което впоследствие е прекратено поради недостатъчност на масата на несъстоятелността. Срещу лицата, действащи от името и за сметка на GA, е постановена осъдителна присъда за измама чрез организирана престъпна група и при упражняване на стопанската им дейност в 88 случая, както и за умишлен банкрут във вреда на купувачите на инсталации за комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия. От друга страна, от преюдициалното запитване не е видно, че е налице данъчна измама.
- 18 Г-н Kollroß подава искане за приспадане на данъка, платен за получени доставки във връзка с платения аванс за финансовата 2010 г. Данъчната служба на Дахау му отказва правото на това приспадане, като г-н Kollroß подава жалба по административен ред срещу това решение, която е отхвърлена, а след това жалба по съдебен ред пред Finanzgericht München (финансов съд Мюнхен, Германия).
- 19 Посочената юрисдикция уважава жалбата. Срещу постановеното на първа инстанция решение е подадена жалба за преразглеждане, с която е сезиран пети състав на запитващата юрисдикция — Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия).

- 20 Посочената юрисдикция приема, че г-н Kollroß отговаря на общите условия, за да претендира приспадане на платения върху получените доставки ДДС във връзка с аванс, обявени в член 168, буква а) от Директива 2006/112.
- 21 По-специално посочената юрисдикция се позовава на точка 39 от решение от 13 март 2014 г., *Фирин* (C-107/13, EU:C:2014:151), от която следвало, че изискуемостта на данъка по смисъла на член 65 от Директива 2006/112 предполага, че настъпването на данъчното събитие — и следователно изпълнението на престацията — не е несигурно.
- 22 Запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно това коя гледна точка следва да се възприеме, за да се прецени това условие. Според посочената юрисдикция напълно обективното разбиране, независимо от гледната точка на данъчнозадълженото лице, платило аванс, би представлявало прекомерна тежест за един търговец.
- 23 Освен това, запитващата юрисдикция иска да се установи дали по съображения, свързани с правото на Съюза, другите обстоятелства, при които г-н Kollroß е платил аванс, допускат приспадането или при необходимост поражда задължение за корекция. Посочената юрисдикция изпитва съмнения по-специално относно обхвата на решение от 13 март 2014 г., *Фирин* (C-107/13, EU:C:2014:151), що се отнася до правото на приспадане и задължението за корекция в съответствие с режима на Директива 2006/112.
- 24 В това отношение посочената юрисдикция посочва, че вече е тълкувала ограничително посоченото решение на Съда, в смисъл че корекцията би предполагала и в двата случая възстановяване на аванса. Действително Съдът приел, по-специално в точки 52 и 58 от посоченото решение, че едва когато е направено такова възстановяване, дължимият данък би трябвало да бъде коригиран от получателя на аванса. Следователно същата юрисдикция приема, че данъчнозадълженото лице, платило аванс, следва да коригира приспадането само в случай на възстановяване на аванса.
- 25 Що се отнася до задължението на данъчните органи да върнат данъка, когато не е възможно събирането му от получателя на аванс, запитващата юрисдикция смята, че е възможно да бъде прехвърлено към делото, с което е сезирана, извод, изведен от решение от 15 март 2007 г., *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167). Следователно данъчнозадължено лице като г-н Kollroß може да претендира възстановяване на ДДС в частта, отнасяща се до платения аванс, тъй като възстановяването на данъка от получателя на аванс може да се приеме за невъзможно или прекомерно трудно.
- 26 При тези условия *Bundesfinanzhof* (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли изискванията за сигурност на доставката, като условие за приспадане на платения данък във връзка с „авансово плащане“ по смисъла на решение от 13 март 2014 г., *Фирин* (C-107/13, EU:C:2014:151), [...], да се преценяват изцяло обективно, или това трябва да бъде направено от гледната точка на лицето, платило авансово данъка, в зависимост от обстоятелствата, които са могли да му бъдат известни?
- 2) Имат ли право държавите членки да предвидят, че връщането на авансовото плащане от страна на доставчика е в еднаква степен условие и за корекцията на дължимия данък, и за корекцията на подлежащия на приспадане данък, като се има предвид, от една страна, обстоятелството, че съгласно член 167 от Директива [2006/112] правото на приспадане на ДДС се поражда едновременно с настъпване на изискуемостта на данъчното задължение, а от друга страна, като се отчитат предоставените с член 185, параграф 2, втора алинея и член 186 от тази директива регулаторни правомощия на държавите членки?

- 3) Трябва ли данъчната служба, компетентна по отношение на платеща на авансовата сума, да му възстанови данъка върху добавената стойност, при положение че той не може да си върне авансовото плащане от получило го лице? При утвърдителен отговор, трябва ли това да бъде извършено в производството по установяване на данъчното задължение, или е достатъчно възстановяването на данъка да бъде разпоредено в рамките на отделно производство по съображения за справедливост?“.

Дело C-661/16

- 27 С цел упражняване на стопанска дейност за производство на електричество на 3 август 2010 г. г-н Wirtl поръчва от Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (наричано по-нататък „GB“) инсталация за комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия на цена 30 000 EUR, върху които се начисляват 5 700 EUR ДДС, чиято доставка по принцип е предвидена четиринадесет седмици след получаване на тези суми. На 27 август 2010 г. г-н Wirtl нарежда с банков превод авансово плащане в размер на 35 700 EUR, поискано на 6 август 2010 г., и получава от GB фактура за доставката на централа за комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия с дата 28 август 2010 г.
- 28 На 25 октомври 2010 г. г-н Wirtl подава предварителна справка-декларация по ДДС за август 2010 г., като извършва приспадане от 5 700 EUR за покупка на посочената инсталация за комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия. Той обявява пред данъчната администрация на Гьопинген намерението си да отдаде под наем въпросната стока на GB.
- 29 Въпреки това инсталацията така и не е доставена. Срещу GB е образувано производство по несъстоятелност през 2011 г. и срещу единадесет обвиняеми, работещи за предприятия от групата GB, е постановена осъдителна присъда за измама чрез организирана престъпна група и при упражняване на стопанска дейност в 88 случая.
- 30 Данъчната администрация на Гьопинген отхвърля годишната декларация по ДДС за данъчната 2010 г., в която г-н Wirtl е приспаднал 5 700 EUR за данъка, платен върху получените доставки, на основание авансово плащане за инсталацията за комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия, продавана от GB.
- 31 Жалбата по административен ред, подадена от г-н Wirtl срещу това становище, е отхвърлена, като Finanzgericht Baden-Württemberg (Финансов съд Баден-Вюртемберг, Германия) уважава подадената по съдебен ред жалба срещу това решение за отхвърляне от 19 септември 2014 г.
- 32 Единадесети състав на запитващата юрисдикция, Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд), сезиран с жалба за преразглеждане срещу това решение, приема, че критерият, свързан със сигурния характер на настъпването на данъчното събитие, трябва да бъде разбран обективно. Действително правото на данъчните органи да искат заплащането на дължимия данък от получателя на авансовото плащане по принцип не може да се поставя в зависимост от това дали задълженото за аванса лице е знаело, или е било длъжно да знае определени обстоятелства.
- 33 Що се отнася до третирането на неправомерно начислен ДДС поради липса на облагаема сделка, от Директива 2006/112 следвало, че участващите двама оператори не би трябвало непременно да се третират еднакво. От една страна, в съответствие с член 203 от посочената директива, въведена в националното право с член 14с от UStG, издателят на фактура дължи начисления в нея ДДС дори при липса на облагаема сделка, когато, както в случая, в крайна сметка не е извършена доставка. 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, съответстващ на облагаеми с ДДС сделки. Следователно купувачът не може да приспада съответстващия на аванса данък, независимо от факта че този аванс не му е бил върнат от доставчика.

- 34 На последно място, запитващата юрисдикция изпитва съмнения и дали съответната държава членка е оправомощена съгласно член 186 от Директива 2006/112 да обвързва корекцията на приспадането с възстановяването, когато в крайна сметка не е извършена доставка.
- 35 При тези условия Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. Съгласно решение на Съда на Европейския съюз от 13 март 2014 г. по дело Фирин (C-107/13, EU:C:2014:151, [...] [ориг. 2] [...], т. 39, първо изречение) не може да се извърши приспадане на данъка по авансово плащане, когато се окаже, че към момента на това плащане е несигурно настъпването на данъчното събитие. Следва ли посоченото изискване да се преценява обективно, или това трябва да бъде направено от гледната точка на платеща на авансовата сума в зависимост от обстоятелствата, които са могли обективно да му бъдат известни?
2. Следва ли решение на Съда на Европейския съюз по дело Фирин (EU:C:2014:151, диспозитив и т. 58) да се тълкува в смисъл, че съгласно правото на Европейския съюз, за да се направи корекция на подлежащия на приспадане данък от лице, платило авансово данък, начислен в издадена с оглед на доставката на стоки фактура за предстоящо авансово плащане, не е необходимо да бъде върната авансово платената сума, когато в крайна сметка тази доставка не е извършена?
3. При утвърдителен отговор на предходния въпрос, оправомощава ли член 186 от Директивата за ДДС, който позволява на държавите членки да определят подробните правила за извършването на корекцията по член 185 от тази директива, държавата членка Федерална република Германия да предвиди в националното си право, че облагаемата основа може да бъде намалявана единствено след връщане на авансово платения данък, като вследствие на това дължимият данък върху оборота и подлежащият на приспадане данък следва да бъдат коригирани едновременно и при едни и същи условия?“.

По преюдициалните въпроси

По първите въпроси по дела C-660/16 и C-661/16

- 36 С първите си въпроси по дела C-660/16 и C-661/16, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 65 и 167 от Директива 2006/112 относно условията за приспадане на ДДС във връзка с авансово плащане трябва да се тълкуват чисто обективно или в зависимост от сведенията, които данъчнозадълженото лице, платило аванс, е знаело или е трябвало да знае при условия като разглежданите в главните производства, при които доставката на съответните стоки не е осъществена поради събития, станали основание за постановяване на осъдителна присъда за измама на лицата, работещи за доставчиците.
- 37 Следва да се припомни, че съгласно член 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, възниква в момента на настъпване на изискуемостта на данъка.

- 38 Съгласно член 63 от посочената директива данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.
- 39 Въпреки това, член 65 от Директива 2006/112 предвижда като изключение, че когато трябва да се извърши [авансово] плащане, преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума. Като изключение от правилото, припомнено в предходната точка, тази разпоредба следва да се тълкува ограничително (вж. в този смисъл решение от 21 февруари 2006 г., BUPA Hospitals и Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, т. 45).
- 40 Така, за да може ДДС да бъде 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 от 21 февруари 2006 г., BUPA Hospitals и Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, т. 48).
- 41 Като следствие от това член 65 от Директива 2006/112 не може да се приложи, когато се окаже, че осъществяването на доставката на стоките или услугите е несигурно към момента на плащане на аванса (вж. в този смисъл решение от 13 май 2014 г., Фирин, C-107/13, EU:C:2014:151, т. 39).
- 42 От това следва, че за да се прецени елементът на сигурност по отношение на осъществяването на доставката на стоките или услугите, обуславяща изискуемостта на ДДС във връзка с авансовото плащане и съответното възникване на правото на приспадане, следва да се разгледа моментът на плащане на този аванс.
- 43 В случая от двете преюдициални запитвания е видно, че към момента, когато г-н Kollroß и г-н Wirtl са платили съответните аванси, стоките, които е трябвало да бъдат доставени, са били ясно индивидуализирани. По-специално характеристиките и цената на тези стоки са били ясно уточнени.
- 44 Ето защо правото на приспадане на ДДС във връзка с авансово плащане, при положения като разглежданите в главното производство, не може да бъде отказано на потенциален купувач, когато този аванс е платен и получен и когато към момента на плащането всички релевантни елементи на бъдещата доставка са могли да се приемат за известни от въпросния купувач и тази доставка тогава е изглеждала сигурна.
- 45 В това отношение и обратно на изтъкнатото от германското правителство, обстоятелството, че датата на доставка на стоката не е известна с точност към момента на авансовото плащане, не позволява да се направи извод, че релевантните елементи на данъчното събитие, а именно бъдещата доставка, не са известни. Освен това, липсата на такова уточнение само по себе си не може да постави под въпрос сигурността на тази доставка.
- 46 С тези уточнения следва да се разгледа въпросът за евентуалното съществуване при обстоятелства като разглежданите в главните производства на елемент на несигурност от естество да изключи прилагането на член 65 от Директива 2006/112. В това отношение според преюдициалните запитвания въпросните стоки не са били доставени не поради причини, свързани с данъчна измама, а поради деяния, извършени от лицата, работещи за доставчиците, осъдени за измама при условията на организирана престъпна група при упражняване на професия. Видно от актовете за преюдициално запитване, обаче тези деяния са станали известни след датата на авансовото плащане, служещо за основание на разглежданите в главните производства искания за приспадане. Все пак националната юрисдикция трябва да провери дали случаят е такъв.

- 47 В това отношение следва да се припомни, че макар че, когато са получени аванси преди осъществяването на доставката на стоките или услугите, получаването тези аванси да прави данъка изискуем, това е така, тъй като договарящите страни обявяват намерението си да породят предварително всички финансови последици, свързани с въпросната доставка на стоки или услуги (вж. в този смисъл решение от 21 февруари 2006 г., BUPA Hospitals и Goldsbrough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, т. 49).
- 48 При тези условия, тъй като към момента на получаване на авансово плащане условията, свързани с изискуемостта на ДДС, припомнени в точки 42 и 43 от настоящото решение, са изпълнени, правото на приспадане възниква и данъчнозадълженото лице, платило аванса, основателно може да упражни посоченото право в този момент, без да е необходимо да се вземат предвид други фактически обстоятелства, известни впоследствие, които биха направили несигурно осъществяването на разглежданата доставка на стоки или услуги.
- 49 За сметка на това, ползването на това право трябва да бъде отказано на това данъчнозадължено лице от органите и националните юрисдикции, ако бъде установено с оглед на обективни елементи, че към момента на плащане на аванса, то е знаело или не е могло логично да не знае, че тази доставка на стоки или услуги е можело да не бъде осъществена.
- 50 Действително не може да се приеме, че такова данъчнозадължено лице, в качеството си на договаряща страна, е имало намерение да извлече финансовите последици, свързани с бъдещото осъществяване на доставката на въпросните стоки или услуги, когато знае или не може логично да не знае, че това осъществяване е несигурно.
- 51 При тези условия на първите въпроси по дела C-660/16 и C-661/16 следва да се отговори, че членове 65 и 167 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главните производства правото на приспадане на ДДС, свързан с плащането на аванс, не може да бъде отказано на потенциален купувач, когато този аванс е платен и получен, и когато към момента на плащането всички релевантни елементи на бъдещата доставка са били известни на въпросния купувач и доставката на тези стоки тогава е изглеждала сигурна. Такова право обаче може да бъде отказано на въпросния купувач, ако бъде установено с оглед на обективни елементи, че към момента на плащане на аванса е знаел или не е можел логично да не знае, че осъществяването на доставката е било несигурно.

По втория въпрос по дело C-660/16 и по втория и третия въпрос по дело C-661/16

- 52 С втория си въпрос по дело C-660/16, както и с втория и третия си въпрос по дело C-661/16, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 185 и 186 от Директива 2006/112 допускат законодателства или национални практики, обвързващи корекцията на приспадането на ДДС във връзка с плащането на аванс за доставката на стока с връщането на този аванс от доставчика.
- 53 Членове 184—186 от Директива 2006/112 определят условията, при които националната данъчна администрация може да изисква корекция от данъчнозадълженото лице.
- 54 Що се отнася до евентуалното въздействие върху приспадането на ДДС, извършено от данъчнозадълженото лице, на настъпили обстоятелства след това приспадане, от практиката на Съда 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 (вж. в този смисъл решения от 18 октомври 2012 г., ТЕЦ Хасково, C-234/11, EU:C:2012:644, т. 29 и цитираната съдебна практика, както и от 13 март 2014 г., Фирин, C-107/13, EU:C:2014:151, т. 49).

- 55 Всъщност механизмът на корекции, предвиден в членове 184—186 от Директива 2006/112, е неразделна част от установения с нея режим на приспадане на ДДС. Той цели да увеличи точността на приспаданията така, че да се осигури неутралитет на ДДС по такъв начин, че осъществяването на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за извършване 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 (решения от 18 октомври 2012 г., ТЕЦ Хасково, C-234/11, EU:C:2012:644, т. 30 и 31, и от 13 март 2014 г., Фирин, C-107/13, EU:C:2014:151, т. 50).
- 56 Що се отнася до възникването на задължение за корекция на приспадането на ДДС, извършено на основание данъка, платен за получени доставки, член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС 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 (решения от 4 октомври 2012 г., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, т. 26 и от 18 октомври 2012 г., ТЕЦ Хасково, C-234/11, EU:C:2012:644, т. 32).
- 57 В случая и както беше уточнено в точка 46 от настоящото решение, разглежданите в главното производство стоки не са били доставени, като моментът, в който се е оказало сигурно, че доставката на тези стоки няма да бъде осъществена, е след датата на плащане на авансите, както и подаването на съответните справки-декларации по ДДС.
- 58 В това отношение в точка 52 от решение от 13 март 2014 г., Фирин (C-107/13, EU:C:2014:151, т. 52), Съдът е постановил, че в положение като това по производството в основата на посоченото решение, при което е било безспорно, че доставката на стоки, във връзка с която купувачът е направил авансово плащане, няма да бъде извършена, трябва да се приеме, че промяната във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане на ДДС, платен за получени доставки, е настъпила след изготвяне на справка-декларацията по ДДС по смисъла на член 185, параграф 1 от Директива 2006/112. В такава ситуация данъчната администрация може да изисква корекция на приспаданията от данъчнозадълженото лице ДДС.
- 59 При това положение някои обстоятелства отличават главните производства от делото в основата на посоченото решение.
- 60 От една страна, както основателно подчертава Европейската комисия, в главните производства купувачите вече са извели приходи от стоките, за които са направили авансово плащане, още преди действителната им доставка. Действително, видно от преюдициалните запитвания, купувачите са отдали под наем въпросните стоки и на това основание са получили наемна цена. Следователно тези стоки, обложени с данък за получени доставки, действително са били използвани в известна степен за облагаеми впоследствие операции.
- 61 От друга страна, двете главни производства се характеризират с обстоятелството, че поръчаните от купувачите стоки не са доставени поради измама, извършена при условията на организирана престъпна група с участието на представителите на доставчиците, което в крайна сметка води до образуване на производство по несъстоятелност срещу тези участници, като едното от тези производства е прекратено поради недостатъчност на масата на несъстоятелността.
- 62 Следователно, обратно на делото в основата на решение от 13 март 2014 г., Фирин (C-107/13, EU:C:2014:151), настоящите производства не се отнасят до случаи на измама с ДДС. В това отношение запитващата юрисдикция приема за установено, че ДДС във връзка с разглежданите в главните производства авансови плащания е внесено от доставчиците към държавния бюджет. Освен това, доколкото въпросните доставчици с оглед на тяхната несъстоятелност няма да върнат тези авансови плащания, дължимото от тях ДДС към посочения държавен бюджет на основание на получаването на авансовите плащания не подлежи на корекция съгласно

разпоредбите на член 65 във връзка с членове 90 и 123 от Директива 2006/112. От това следва, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство упражняването на право на приспадане на ДДС от купувачите във връзка с посочените авансови плащания не води до каквато и да била загуба на данъчни приходи за същия държавен бюджет.

- 63 Несъмнено в точка 57 от решение от 13 март 2014 г., *Фирин* (C-107/13, EU:C:2014:151, т. 57), Съдът също така е постановил, че обстоятелството, че длъжимият от посочения доставчик ДДС също не е коригиран, не засяга правото на данъчната администрация да получи възстановяване на ДДС, приспаднал от това данъчнозадължено лице поради авансовото плащане, което съответства на такава доставка.
- 64 Въпреки това, следва да се отбележи, че в случай на корекция на правото на приспадане при положение, при което авансовото плащане не е било върнато, спазването на принципа на данъчен неутралитет се гарантира посредством възможността, която държавите членки следва да предвидят в законодателството си, за купувача да задължи доставчика си да върне авансово платената сума за доставката на стоки, която в крайна сметка не е осъществена (вж. по аналогия решения от 31 януари 2013 г., *ЛВК*, C-643/11, EU:C:2013:55 т. 48, и от 13 март 2014 г., *Фирин* (C-107/13, EU:C:2014:151, т. 55).
- 65 При обстоятелства като разглежданите в главните производства обаче с оглед на несъстоятелността на доставчиците би било прекомерно трудно, ако не и невъзможно, за купувачите да получат връщане на авансите, които са платили добросъвестно с оглед на доставката на поръчаните стоки.
- 66 Впрочем, що се отнася до случая на ненадлежно фактуриране на ДДС поради липса на облагаема сделка, Съдът е постановил, че безспорно принципите на неутралност и на ефективност по принцип допускат национално законодателство, съгласно което единствено доставчикът може да иска от компетентните данъчни органи възстановяването на суми, които е платил по погрешка във връзка с ДДС, като купувачът на стоките може да предяви срещу този доставчик граждански иск, за да получи на свой ред възстановяване от доставчика. Въпреки това Съдът е постановил също, че ако този иск стане невъзможен или изключително труден, по-специално в случай на несъстоятелност на доставчика, посочените принципи могат да изискват купувачът да може да насочи претенцията си за възстановяване пряко срещу данъчните органи (вж. в този смисъл решение от 15 март 2007 г., *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, т. 39, 41 и 42).
- 67 Тези съображения могат да се приложат *mutatis mutandis* при разглежданите в главните производства обстоятелства. Следователно, ако бъдат принудени да коригират приспаданията на ДДС, платен върху аванси, които са внесли и които няма да бъдат възстановени от доставчиците, в съответствие със съображенията, съдържащи се в предходната точка, купувачите биха имали вземане от данъчните органи за сума, равна на събраната от тези органи в рамките на корекцията.
- 68 Би било обаче очевидно неразумно тези купувачи да се задължат да коригират въпросните приспадания, а впоследствие да предявят иск срещу данъчните органи за възстановяване на ДДС, платен във връзка с въпросните аванси.
- 69 С оглед на всички гореизложени съображения на втория въпрос по дело C-660/16, както и на втория и третия въпрос по дело C-661/16 следва да се отговори, че членове 185 и 186 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главните производства допускат национално законодателство или практика, което/която има за последица обвързване на корекцията на ДДС във връзка с плащането на аванс за доставката на стока с връщането на този аванс от доставчика.

По третия въпрос по дело C-660/16

- 70 Предвид отговорите, дадени на предходните въпроси, на третия въпрос по дело C-660/16 не следва да се отговаря.

По съдебните разноси

- 71 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 разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

- 1) Членове 65 и 167 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 при обстоятелства като разглежданите в главните производства правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, свързан с плащането на аванс, не може да бъде отказано на потенциален купувач на въпросните стоки, когато този аванс е платен и получен, и когато към момента на плащането всички релевантни елементи на бъдещата доставка са били известни на въпросния купувач и доставката на тези стоки тогава е изглеждала сигурна. Такова право обаче може да бъде отказано на въпросния купувач, ако бъде установено с оглед на обективни елементи, че към момента на плащане на аванса е знаел или не е можел логично да не знае, че осъществяването на доставката е било несигурно.
- 2) Членове 185 и 186 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главните производства допускат национално законодателство или практика, което/която има за последица обвързване на корекцията на данъка върху добавената стойност ДДС във връзка с плащането на аванс за доставката на стока с връщането на този аванс от доставчика.

Подписи