



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

22 февруари 2018 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Членове 184 и 185 — Корекция на първоначално определената сума за приспадане по получени доставки — Промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане — Понятие „делки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане“ — Последствия от влязло в сила решение за одобряване на предпазен конкордат“

По дело C-396/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от *Vrhovno sodišče Republike Slovenije* (Върховен съд на Република Словения) с акт от 5 юли 2016 г., постъпил в Съда на 15 юли 2016 г., в рамките на производство по дело

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., в несъстоятелност,

срещу

Република Словения,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състава, C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot (докладчик), S. Rodin и E. Regan, съдии,

генерален адвокат: H. Saugmandsgaard Øe,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за T-2, *družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.*, в несъстоятелност, от V. Vajuk, *odvetnik*, и от J. Češnovar, *odvetnica*,
- за правителството на Словения, от B. Jovin Hrastnik, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от R. Lyal и M. Žebre, в качеството на представители,

* Език на производството: словенски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 октомври 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване е относно тълкуването на членове 184—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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Т-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (наричано по-нататък „Т-2“), дружество в несъстоятелност, и Republika Slovenija (Република Словения), представлявана от Ministrstvo za finance (Министерство на финансите), във връзка с претенция за плащането на данък върху добавената стойност (ДДС) в размер на 7 362 080,27 eur за периода между 1 и 29 февруари 2012 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 90 от Директивата за ДДС гласи:

„1. В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

2. В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1“.

- 4 Член 184 от тази директива гласи следното:

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

- 5 В член 185 от посочената директива е предвидено следното:

„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 [на] кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

6 Член 186 от Директивата за ДДС гласи:

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

Словенското право

7 В член 39 от *Zakon o davku na dodano vrednost* (Закон за данъка върху добавената стойност) (*Uradni list RS* № 13/11, наричан по-нататък „ZDDV-1“) параграфи 3 и 4 имат следното съдържание:

„3) Данъчнозадълженото лице може също така да коригира (намали) сумата на подлежащия на внасяне ДДС, ако той не е бил платен или е бил платен само частично, въз основа на влязло в сила съдебно решение относно приключила процедура за фалит или въз основа на приключило производство за предпазен конкордат. По същия начин може да действа и данъчнозадължено лице, получило окончателно съдебно решение за спиране на производството за принудително изпълнение или друг документ, от който е видно, че към приключването на изпълнителното производство това лице не е получило плащането или не го е получило в пълен размер, както и данъчнозадълженото лице, което не е получило плащане или не го е получило в пълен размер, тъй като длъжникът е бил заличен от регистъра на съда или от други съответни регистри, или други такива документи. Ако данъчнозадълженото лице получи впоследствие в пълен размер или частично плащане във връзка с извършена от него доставка на стоки или услуги, за която се позовава на корекция на облагаемата основа в съответствие с този параграф, то трябва да декларира ДДС върху получената сума.

4) Независимо от предходния параграф, данъчнозадълженото лице може да коригира (намали) сумата на подлежащия на внасяне и невнесен ДДС за всички признати му вземания, които то е декларирало в производството за предпазен конкордат или за фалит“.

8 Член 68 от ZDDV-1, озаглавен „Корекция на подлежащия на приспадане ДДС“, гласи:

„1) Данъчнозадълженото лице трябва да коригира първоначално определената за приспадане сума, в случай че тя е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице има право.

2) Данъчнозадълженото лице трябва да извърши корекция, ако след приспадането на ДДС настъпи промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

3) Чрез дерогация от параграф 2 от настоящия член данъчнозадълженото лице не коригира първоначално определената за приспадане сума в случай на унищожаване или погиване 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, съгласно член 7 на настоящия закон“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

9 С решение от 28 ноември 2011 г., *Okrožno sodišče v Mariboru* (Областен съд Марибор, Словения) одобрява предпазен конкордат, по силата на който Т-2, словенско предприятие от сектора на електронните съобщения, е задължено да изплати само 44 % от дълговете си в срок от девет години. Това решение влиза в сила на 24 февруари 2012 г.

- 10 Въз основа на това Davčni urad Ljubljana (Данъчна дирекция Любляна, Словения) приема, че T-2 трябва да направи корекция на направените приспадания на ДДС в съответствие с член 68 от ZDDV-1, и с решение от 27 май 2013 г. иска от T-2 да заплати сумата 7 362 080,27 eur ДДС за периода между 1 и 29 февруари 2012 г.
- 11 Жалбата, която T-2 подава срещу това решение до министерството на финансите, е отхвърлена. Жалбата му до Upravno sodišče Republike Slovenije (Административен съд, Република Словения) също е отхвърлена с решение от 18 ноември 2014 г. Това решение е предмет на ревизионно производство пред Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Върховен съд на Република Словения).
- 12 При тези обстоятелства T-2 оспорва корекцията на приспадането на платения по получени доставки ДДС. То твърди, че одобряването на предпазен конкордат, което има сила на пресъдено нещо, не е промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане по смисъла на член 68 от ZDDV-1, а особен случай, който не е предвиден в този закон.
- 13 Според запитващата юрисдикция одобряването на въпросния предпазен конкордат, което има сила на пресъдено нещо, би могло да попада в приложното поле на член 68 от ZDDV-1, с който са транспонирани членове 184 и 185 от Директивата за ДДС, и по силата на който данъчнозадълженото лице трябва да извърши корекция, ако настъпи промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане.
- 14 Във връзка с това посочената юрисдикция уточнява, че член 63 от ZDDV-1 гласи, че данъчнозадълженото лице има право да приспадне от сумата на ДДС, която следва да заплати на данъчната администрация, сумата на ДДС, която е заплатило или трябва да заплати на своя доставчик при придобиването на стоки или услуги. С други думи, след като окончателното решение за одобряване на предпазния конкордат за данъчнозадълженото лице се отразява на задължението му да заплати ДДС на своя доставчик, това решение ще е определящо и за задълженията на данъчнозадълженото лице към данъчната администрация.
- 15 Запитващата юрисдикция отбелязва също, че член 39 от ZDDV-1, който транспонира член 90 от Директивата за ДДС в словенското право, изрично предвижда, че одобряването на предпазен конкордат в полза на длъжник позволява на продавача да коригира декларирания от него ДДС.
- 16 От акта за преюдициално запитване се установява освен това, че окончателният характер на решението за одобряване на предпазния конкордат е пречка за кредиторите да претендират пълно изплащане на вземанията си. Задълженията на длъжника обаче се запазват. Затова, ако той плати доброволно дълговете си в размер, по-голям от определения в предпазния конкордат, той не би имал право по силата на националните разпоредби за неоснователното обогатяване да претендира връщането на съответната сума.
- 17 Запитващата юрисдикция допълва, че за нуждите на данъчното облагане одобряването на предпазен конкордат трябва да се преценява с оглед на икономическото му съдържание. От тази гледна точка производството за предпазен конкордат води до намаляване на вземанията, а не само на тяхното плащане.
- 18 С оглед на това запитващата юрисдикция счита, че за да приложи член 68 от ZDDV-1, за нея е важно да разбере разпоредбите от Директивата за ДДС, които са транспонирани с този член, а именно член 185, параграф 2 от Директивата за ДДС, по силата на който не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, освен ако държавите членки не изискват все пак такава корекция.

- 19 По-конкретно тази юрисдикция пита дали фактът, че по сделка не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, трябва да се квалифицира като „промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане“ по смисъла на член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС и дали одобряването на предпазен конкордат трябва да се смята за неизвършване на плащане по сделки по смисъла на член 185, параграф 2 от тази директива.
- 20 Тя се пита освен това каква е необходимата степен на точност, за да може разпоредбите от националното право, с които се транспонира Директивата за ДДС, в съответствие с член 185, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС валидно да въведат дерогация от правилото, че не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане. В това отношение от акта за преюдициално запитване се установява, че член 68 от ZDDV-1 не урежда изрично хипотезата на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане.
- 21 При тези обстоятелства Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Върховен съд, Република Словения) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли намалението на задълженията съгласно одобрен с влязло в сила решение предпазен конкордат, което е предмет на главното производство, да се счита за промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане на ДДС по получени доставки съгласно член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС, или да се счита за различна ситуация, при която определената сума за приспадане е по-малка или по-голяма от тази, на която данъчнозадълженото лице има право съгласно член 184 от Директивата за ДДС?
- 2) Трябва ли намалението на задълженията съгласно одобрен с влязло в сила решение предпазен конкордат, което е предмет на главното производство, да се счита за (частично) неизвършване на плащане съгласно член 185, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС?
- 3) Трябва ли държавата членка, като взема предвид изискванията за яснота и правна сигурност, наложени от законодателя на Съюза, и разпоредбата на член 186 от Директивата за ДДС, с цел да изиска корекция на приспадането, когато не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане съгласно член 185, параграф 2, [втора] алинея от тази директива, да предвиди конкретно в националната си правна уредба хипотезите за неизвършено плащане, дори да включи в правната си уредба одобрен и влязъл в сила предпазен конкордат (в случай че той влиза в понятието за неизвършено плащане)?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 22 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че намаляването на задълженията на длъжник в резултат на окончателното одобряване на предпазен конкордат, представлява промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане на ДДС по смисъла на тази разпоредба.
- 23 Следва да се припомни, че членове 184—186 от Директивата за ДДС определят условията, при които данъчната администрация може да изисква корекция от страна на данъчнозадълженото лице. Механизмът на корекции, предвиден в посочените членове, е неразделна част от

установения с Директивата за ДДС режим на приспадане на ДДС. Той цели да увеличи точността на приспаданията, така че да се осигури неутралността на ДДС (решение от 13 март 2014 г., *Фирин*, С-107/13, EU:C:2014:151, т. 48 и 50).

- 24 Принципът на неутралност на ДДС е спазен, при положение че въведеният с дял X от Директивата за ДДС режим на приспадане позволява на милионите посредници по веригата на дистрибуцията да приспадат от собствената си данъчна основа сумите, платени от всеки от тях на собствения му доставчик като ДДС върху съответната сделка, и така да възстанови на данъчната администрация частта от ДДС, съответстваща на разликата между цената, на която всеки е доставил стоката на своя купувач, и цената, която е заплатил на своя доставчик (вж. по аналогия решения от 24 октомври 1996 г., *Elida Gibbs*, С-317/94, EU:C:1996:400, т. 33, от 15 октомври 2002 г., *Комисия/Германия*, С-427/98, EU:C:2002:581, т. 42 и от 29 април 2004 г., *Terra Baubedarf-Handel*, С-152/02, EU:C:2004:268, т. 36).
- 25 Що се отнася до задължението за корекция на определената сума за приспадане на ДДС, платен по получени доставки, член 184 от Директива 2006/112 предвижда, че първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.
- 26 В член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС се уточнява, че 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 (вж. в този смисъл решение от 13 март 2014 г., *Фирин*, С-107/13, EU:C:2014:151, т. 51).
- 27 От тълкуването на член 184 и на член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС в тяхната взаимна връзка следва, че когато вследствие на промяна на някое от обстоятелствата, взето първоначално предвид с оглед на изчисляването на приспаданията, се оказва необходимо да се направи корекция, размерът на тази корекция трябва да се изчисли така, че размерът на окончателно извършените приспадания да съответства на приспадането, което данъчнозадълженото лице би имало право да извърши, ако това изменение беше взето предвид от самото начало (решение от 16 юни 2016 г., *Kreissparkasse Wiedenbrück*, С-186/15, EU:C:2016:452, т. 47).
- 28 В случая не се спори, че окончателното одобряване на предпазен конкордат намалява задълженията на купувач, а именно на Т-2 към неговите доставчици.
- 29 Поради това такова одобряване намалява сумите, платени от Т-2 на неговите доставчици като ДДС и по този начин, в съответствие с припомнените в точка 24 от настоящото решение принципи, води до промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане.
- 30 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че намаляването на задълженията на длъжник в резултат на окончателното одобряване на предпазен конкордат представлява промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане по смисъла на тази разпоредба.

По втория въпрос

- 31 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали член 185, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че намаляването на задълженията на длъжник в резултат на окончателното одобряване на предпазен конкордат представлява

случай на сделка, по която не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, в който не се налага да се прави корекция на първоначално определената сума за приспадане по смисъла на тази разпоредба

- 32 Що се отнася до тълкуването на член 185, параграф 2 от Директивата за ДДС, от практиката на Съда следва, че при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза трябва да се имат предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част (решение от 26 октомври 2017 г., I, C-195/16, EU:C:2017:815, т. 32).
- 33 Във връзка с това следва да се припомни, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, в който се посочват случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или намаляване на цената след извършването на доставката, задължава държавите членки да намаляват данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило част от или цялата насрещната престация (решение от 15 май 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, т. 22).
- 34 Както следва от точки 23—29 от настоящото решение, такова положение също попада в приложното поле на член 185 от Директивата за ДДС, който се прилага именно в случай на намаляване на задължението на купувач към неговия доставчик.
- 35 Докато член 90 от тази директива регламентира правото на доставчик да намали данъчната си основа, когато след сключване на сделка не получи предвидената насрещна престация или получи само част от нея, член 185 от посочената директива е относно коригирането на сумите, първоначално приспаднати от другата страна по същата сделка. Следователно тези два члена представляват двете страни на една и съща стопанска операция и тълкуването им следва да бъде съгласувано.
- 36 Съдът вече се е произнесъл, че положението на неплащане на покупната цена по смисъла на член 90 от Директивата за ДДС не възстановява първоначалното положение за страните. Наистина, ако има пълно или частично неплащане на покупната цена без разваляне или анулиране на договора, купувачът продължава да дължи заплащане на договорената цена, а продавачът, въпреки че вече не е собственик на вещта, по принцип винаги разполага с правото си на вземане, което може да защити по съдебен ред. Доколкото обаче не може да се изключи хипотезата, че такова вземане в крайна сметка може да стане окончателно несъбираемо, законодателят на Съюза е решил да остави на всяка държава членка възможността да определи дали положение на неплащане на покупната цена предоставя право на съответно намаляване на данъчната основа съгласно определените от нея условия, или при това положение не се допуска намаляване (решение от 12 октомври 2017 г., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, т. 29).
- 37 Тази възможност за дерогация, която е строго ограничена до случаите на пълно или частично неплащане, се основава на идеята, че при определени обстоятелства и поради съществуващото в съответната държава членка правно положение неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или може да бъде само временно (решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 17).
- 38 Упражняването на тази възможност за дерогация трябва да бъде обосновано, за да не се пречи на постигането на преследваната от Директивата за ДДС цел за данъчна хармонизация с предприятиите от държавите членки мерки за прилагане на дерогацията (решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 18).

- 39 От изложеното по-горе следва, че неплащането се характеризира с несигурността, която е присъща на неговия неокончателен характер (решение от 12 октомври 2017 г., *Lombard Ingotlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, т. 30).
- 40 Макар възможността държавите членки да се борят с тази несигурност действително да има определено значение, подобна възможност за дерогиране не би могла да се разпростре отвъд тази несигурност, а именно по въпроса дали е възможно данъчната основа да не се намалява при неплащане (решение от 23 ноември 2017 г., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 22).
- 41 С оглед на изложените в точки 32—35 от настоящото решение съображения, това тълкуване на понятието „неплащане“ по смисъла на член 90 от Директивата за ДДС се прилага и за понятието „сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане“ по смисъла на член 185, параграф 2 от тази директива.
- 42 Поради това, за да установи дали спорът, с който е сезирана, е във връзка с такава сделка, по която не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, въз основа на критериите, изложени в точки 36—40 от настоящото решение, запитващата юрисдикция трябва да прецени по-конкретно дали според приложимото национално право след окончателното одобряване на предпазния конкордат купувачът продължава да дължи договорената цена и дали продавачът или доставчикът продължава да е титуляр на вземането си, което може да защити по съдебен ред. Ако обаче тази юрисдикция установи, че задълженията на длъжника са намалени така, че съответната част от вземанията на доставчиците му е станала окончателно несъбираема, предвидените в член 185, параграф 2 от Директивата за ДДС дерогации за случаите на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, не могат да се приложат.
- 43 Освен това, когато става въпрос за критериите, които следва да се прилагат, за да се прецени дали вземане е окончателно или не, следва да се припомни, че отчитането на действителното икономическо положение представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС (решения от 7 октомври 2010 г., *Loyalty Management UK и Baxi Group*, C-53/09 и C-55/09, EU:C:2010:590, т. 39 и от 20 юни 2013 г., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 42).
- 44 Във връзка с това от акта за преюдициално запитване се установява, че решението за одобряване на предпазния конкордат, предмет на главното производство, е пречка за кредиторите да претендират пълно изплащане на вземанията си и от икономическа гледна точка това решение води до намаляване на задълженията на длъжника към кредиторите му, а не само до неплащане. Поради това не изглежда намаляването на задълженията на длъжник в резултат на окончателно одобряване на предпазен конкордат да е случай на сделка, по която не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, което запитващата юрисдикция трябва все пак да провери.
- 45 Въз основа на изложените по-горе съображения на втория въпрос следва да се отговори в смисъл, че член 185, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че намаляването на задълженията на длъжник, следствие от окончателното одобряване на предпазен конкордат, не е случай на сделка, по която не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, в който не следва да се прави корекция на първоначално определената сума за приспадане, при положение че това намаляване е окончателно, което запитващата юрисдикция трябва все пак да провери.

По третия въпрос

- 46 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 185, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че за да се приложи предвидената в тази разпоредба възможност, с оглед на изискването за яснота и точност на правните положения държава членка трябва да предвиди изрично задължение за коригиране на първоначално определената сума за приспадане при сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане.
- 47 Що се касае до задължението за коригиране на първоначално определената сума за приспадане на ДДС върху получени доставки, член 184 от Директивата за ДДС предвижда, че първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право. Според член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС корекция трябва да се направи по-специално когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане.
- 48 При все това чрез дерогация от правилото, закрепено в член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС, в параграф 2, първа алинея от същия член се предвижда, че 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. По силата на втора алинея от същия параграф 2 в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, държавите членки все пак могат да изискват извършването на корекция.
- 49 От преюдициалното запитване се установява, че член 68, параграф 3 от ZDDV-1, с който е транспониран в словенското право член 185, параграф 2 от Директивата за ДДС, не предвижда изрично задължение за коригиране в случай на кражба и на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, а просто не включва тези хипотези в списъка с дерогациите от задължението за коригиране.
- 50 В това отношение Съдът е уточнил, че когато използват предвидената в Директивата за ДДС възможност, държавите членки могат да изберат законодателната техника, която им изглежда най-подходяща (вж. в този смисъл решения от 4 юни 2009 г., SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, т. 56 и от 4 октомври 2012 г., ПИГИ, C-550/11, EU:C:2012:614, т. 33). Така например те могат или само да възпроизведат в националното законодателство използваната в тази директива формулировка или равнозначен израз, или да изброят изчерпателно в списък случаите, при които чрез дерогация от член 185, параграф 1 от тази директива не следва да се прави корекция на първоначално определената сума за приспадане.
- 51 Когато в такъв списък не са посочени сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, това може да се разглежда като следствие от упражняването от държавата членка на възможността за дерогация, предоставена ѝ по силата на член 185, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС (вж. по аналогия решение от 15 май 2014 г., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, т. 24).
- 52 Тъй като запитващата юрисдикция си задава въпроси относно спазването на изискването за яснота и точност на правните положения, следва да се припомни, че принципът на правна сигурност, следствие от който е принципът на защита на оправданите правни очаквания, изисква, от една страна, правните норми да бъдат ясни и точни, а от друга страна, прилагането им да е предвидимо за лицата (решение от 9 октомври 2014 г., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 28).

- 53 В това отношение, както следва от предходните точки на настоящото решение, не се установява разглежданата национална правна уредба да не допуска данъчнозадължените лица да узнаят точния обем на задълженията, които тя им налага, и да не им дава възможност да се запознаят по недвусмислен начин със своите права и задължения и да действат съобразно с тях.
- 54 С оглед на горните съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 185, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че за да осъществи предвидената в тази разпоредба възможност, държава членка не е длъжна да предвиди изрично задължение за корекция на първоначално определената сума за приспадане в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

- 1) Член 185, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че намаляването на задълженията на длъжник в резултат на окончателното одобряване на предпазен конкордат представлява промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане по смисъла на тази разпоредба.
- 2) Член 185, параграф 2, първа алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че намаляването на задълженията на длъжник, следствие от окончателното одобряване на предпазен конкордат, не е случай на сделка, по която не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, при който не следва да се прави корекция на първоначално определената сума за приспадане, при положение че това намаление е окончателно, което запитващата юрисдикция трябва все пак да провери.
- 3) Член 185, параграф 2, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че за да осъществи предвидената в тази разпоредба възможност, държава членка не е длъжна да предвиди изрично задължение за корекция на първоначално определената сума за приспадане в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане.

Подписи