



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

15 октомври 2020 година \*

[Текст, коригиран с определение от 26 ноември 2020 година]

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 90 — Намаляване на данъчната основа на ДДС — Пълно или частично неплащане на цената — Условия, наложени от национална правна уредба за упражняване на правото на намаляване — Условие длъжникът да не е в производство по несъстоятелност или ликвидация — Условие кредиторът и длъжникът да са данъчнозадължени лица по ДДС“

По дело C-335/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 6 декември 2018 г., постъпил в Съда на 24 април 2019 г., в рамките на производство по дело

**E. sp. z o.o. sp. k.**

срещу

**Minister Finansów,**

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot (докладчик), председател на състава, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan и N. Jääskinen, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: M. Aleksejev, началник отдел,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за E. sp. z o.o. sp. k., от A. Bartosiewicz, данъчен консултант,
- за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и M. Siekierzyńska, в качеството на представители,

\* Език на производството: полски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 4 юни 2020 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 90 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор на E. sp. z o.o. sp. k., с Minister Finansów (министър на финансите, Полша) по повод на индивидуални тълкувателни решения, издадени от последния.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Член 63 от Директива 2006/112 предвижда:  
„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.
- 4 Член 73 от тази директива гласи:  
„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.
- 5 Член 90 от посочената директива е формулиран по следния начин:  
„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“.
- 6 Член 184 от същата директива предвижда:  
„Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право“.
- 7 Член 185 от Директива 2006/112 съдържа следния текст:  
„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по [данъка върху добавената стойност (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“.

8 Съгласно член 273 от тази директива:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване [на данъчните измами], при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки на формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

### ***Полското право***

9 Член 89а от *ustawa o podatku od towarów i usług* (Закон за облагане на стоките и услугите) от 11 март 2004 г. в редакцията, приложима по спора в главното производство (*Dz. U.*, 2011 г., брой 177, позиция 1054, наричан по-нататък „Законът за ДДС“), предвижда:

„1. Данъчнозадълженото лице може да коригира данъчната основа и дължимия данък във връзка с доставката на стоки или предоставянето на услуги на територията на страната в случай на вероятно несъбираемо вземане. Корекцията се отнася както до данъчната основа, така и до размера на данъка за частта от вземането, чиято несъбираемост е станала вероятна.

1а. Несъбираемостта на вземане се счита за вероятна, когато вземането не е било изпълнено или погасено по друг начин в продължение на 150 дни от датата на изтичане на срока за неговото изпълнение, определен в договора или фактурата.

2. Разпоредбата на параграф 1 се прилага, ако са изпълнени следните условия:

1) доставката на стоката или предоставянето на услугите е извършено в полза на данъчнозадължено лице по смисъла на член 15, параграф 1, регистрирано като действашо данъчнозадължено лице по ДДС, което не е в производство по несъстоятелност или в ликвидация;

[...]

3) в деня, предхождащ деня на подаване на справка-декларацията, с която се извършва корекцията по параграф 1:

- а) кредиторът и длъжникът са регистрирани като действаша данъчнозадължени лица по ДДС;
- б) длъжникът не е в производство по несъстоятелност или в ликвидация;

[...]

5) от датата на издаване на фактурата, отразяваща вземането, не са изминали 2 години, считано от края на годината на издаване на същата;

[...]

3. Корекцията съгласно параграф 1 може да се извърши в отчета за периода, в който несъбираемостта на вземането се счита за вероятна, при условие че до деня на подаване на справка-декларацията от кредитора за този период вземането не е било изпълнено или прехвърлено по друг начин.

4. В случай че след подаването на справка-декларацията, в която се прави корекцията по параграф 1, задължението за плащане е изпълнено или прехвърлено по друг начин, кредиторът е задължен да увеличи данъчната основа и размера на дължимия данък в отчета за периода, в който задължението за плащане е изпълнено или прехвърлено. В случай на частично изпълнение на задължението за плащане данъчната основа и размерът на дължимия данък се увеличават съразмерно.

[...]“.

10 Член 89b от Закона за ДДС предвижда:

„1. В случай на неизпълнение на задължението за плащане, произтичащо от фактурата, с която се документира доставката на стоки или предоставянето на услуги на територията на страната, в срок от 150 дни от деня, в който изтича срокът за неговото изпълнение, определен в договора или фактурата, длъжникът е задължен да извърши корекция на приспадналата сума на данъка, посочен във фактурата, в отчета за периода, в който е изтекъл 150-ият ден от деня на изтичане на срока за плащане, определен в договора или фактурата.

1a. Разпоредбата на параграф 1 не се прилага, ако длъжникът изпълни задължението за плащане най-късно в последния ден от отчетния период, през който са изминали 150 дни от деня на изтичане на срока за изпълнение на това задължение за плащане.

2. В случай на частично изпълнение на задължението за плащане в срок от 150 дни от деня на изтичане на срока за него, определен в договора или фактурата, корекцията се прави относно начисления данък за неизпълнената част от задължението за плащане. Разпоредбите на параграф 1a се прилагат съответно.

[...]

4. В случай на изпълнение на задължението за плащане след извършване на корекцията по параграф 1 данъчнозадълженото лице има право да увеличи размера на начисления данък с размера на данъка по параграф 1 в отчета за периода, през който задължението за плащане е изпълнено. В случай на частично изпълнение на задължението за плащане начисленият данък може да се увеличи съразмерно на изпълнената част.

[...]“.

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

11 Е., дружество с ограничена отговорност на полското право, установено в Полша и притежаващо качеството на данъчнозадължено лице по ДДС, осъществява данъчна консултантска дейност, по-специално на данъчнозадължени лица по ДДС, които не са свързани с него. За така предоставяните в Полша услуги то начислява стандартната ставка на ДДС.

- 12 Е. изпраща на свой клиент фактура с включен ДДС за данъчни консултантски услуги, които подлежат на данъчно облагане на територията на Полша. Към датата на изпълнение на доставката на услугите клиентът е регистриран като данъчнозадължено лице по ДДС и не е в производство по несъстоятелност или ликвидация. В рамките на периода от 150 дни след изтичане на срока за плащане обаче за клиента започва производство по ликвидация, но същевременно той продължава да бъде регистриран като данъчнозадължено лице по ДДС. Тъй като фактурата не е платена, нито пък вземането е прехвърлено под каквато и да било форма, преди изтичането на двугодишния период от датата на издаване на фактурата Е. иска от министъра на финансите индивидуално тълкуването решение, за да установи дали въпреки започването на производство по ликвидация на неговия клиент след изпълнение на съответната доставка на услуги, при положение че са изпълнени останалите условия по член 89а от Закона за ДДС, Е. може да се ползва от намаляването на данъчната основа по ДДС поради неплащане на вземането по същата фактура.
- 13 С индивидуално тълкувателно решение от 12 януари 2015 г. министърът на финансите дава отрицателен отговор на искането на Е. Той посочва по-специално че член 90 от Директива 2006/112 предоставя на данъчнозадължените лица правото да намаляват данъчната основа на ДДС само при условия, определени от всяка държава членка, а такива Република Полша е предвидила в член 89а от Закона за ДДС. Поради това, ако някое от предвидените в посочения член условия не е изпълнено, данъчнозадълженото лице не би имало основание да претендира за право на намаляване, черпейки последното пряко от правото на Съюза.
- 14 Запитващата юрисдикция уточнява, че Е. е поискало още три индивидуални тълкувателни решения относно съответствието на условията, закрепени в член 89а от Закона за ДДС, при различните фактически обстоятелства, в които тази разпоредба може да намери приложение. От преписката по делото на разположение на Съда е видно, че тези молби също не са получили благоприятни отговори. Запитващата юрисдикция посочва, че е съединила четирите дела относно спорните индивидуални тълкувателни решения поради връзка помежду им.
- 15 Е. оспорва безуспешно посочените индивидуални тълкувателни решения пред компетентния полски първоинстанционен съд. Впоследствие подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция, тъй като счита, че първоинстанционният съд неправилно е постановил, че оспорваните разпоредби от Закона за ДДС не накърняват изискванията, произтичащи от правото на Съюза.
- 16 Запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно свободата на преценка, предоставена на държавите членки за определяне в националната им правна уредба на условията за прилагане на разпоредбите на член 90 от Директива 2006/112. С оглед по-специално на решения от 15 май 2014 г., *Almos Agrárkülkereskedelmi* (С-337/13, EU:C:2014:328), и от 23 ноември 2017 г., *Di Maura* (С-246/16, EU:C:2017:887), тя иска да установи дали условията, предвидени в член 89а, параграф 2 от Закона за ДДС са правомерни.
- 17 Запитващата юрисдикция уточнява, че като мярка за транспониране на член 185, параграф 2, втора алинея от Директива 2006/112 полският законодател приема член 89б от Закона за ДДС, така че да задължи длъжника да коригира размера на подлежащия на приспадане ДДС като необходимо следствие от правото на кредитора да извърши намаляване на данъчната основа при условията по член 89а от Закона за ДДС. Поради това условията, предвидени в член 89а от Закона за ДДС, и конкретно за качеството на кредитора и длъжника като данъчнозадължени лица по ДДС, осигуряват симетрия в данъчните механизми с цел точно събиране на данъка.
- 18 Запитващата юрисдикция уточнява също че условието съгласно член 89а, параграф 2 от Закона за ДДС длъжникът да не е в производство по несъстоятелност или ликвидация позволява да се осигури последователност в полската правна система, като по-специално не допуска накърняване на реда на удовлетворяване на кредиторите, предвиден в правната уредба на

несъстоятелността. Затова, ако Съдът приеме, че член 90, параграф 2 от Директива 2006/112 не допуска условия като предвидените в член 89а, параграф 2 от Закона за ДДС, запитващата юрисдикция иска да установи дали трябва да се произнесе, като остави без приложение релевантните национални правила в областта на несъстоятелността.

19 При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допускат ли разпоредбите на Директива 2006/112[...], и по-специално член 90, параграф 2, при съобразяване с принципите на данъчна неутралност и пропорционалност, въвеждането в националната правна уредба на ограничения на възможността за намаляване на данъчната основа в случай на частично или пълно неизпълнение на задължението за плащане с оглед на определено данъчно положение на длъжника и кредитора?

2) По-конкретно представлява ли правото на Съюза пречка за въвеждане в националното законодателство на уредба, допускаща възможността да се ползва „облекчение за лоши дългове“ под условието към датата на предоставянето на услугите или на доставката на стоките и в деня, предхождащ деня на подаване на корекцията в справка-декларацията с цел ползване на това облекчение:

- длъжникът да не е в производство по несъстоятелност или в ликвидация,
- кредиторът и длъжникът да са регистрирани като действащи данъчнозадължени лица по ДДС?“.

### **По преюдициалните въпроси**

20 С двата въпроса, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 90 от Директива 2006/112 не допуска национална правна уредба, която за намаляване на данъчната основа на ДДС поставя условие в деня на доставката на стока или на услуги и в деня преди подаването на корекция в справка-декларацията с цел ползване на това намаляване длъжникът да е регистриран като данъчнозадължено лице по ДДС и да не е в производство по несъстоятелност или ликвидация, както и в деня преди подаването на корекцията в справка-декларацията самият кредитор все още да е регистриран като данъчнозадължено лице по ДДС.

21 В това отношение следва да се припомни, че член 90, параграф 1 от Директива 2006/112, в който се посочват случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или намаляване на цената след извършването на доставката, във връзка с която трябва да се плати данък, задължава държавите членки да намалят данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Тази разпоредба представлява израз на основния принцип на Директива 2006/112, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (решение от 8 май 2019 г., А-РАСК CZ, С-127/18, EU:C:2019:377, т. 17 и цитираната съдебна практика).

22 Освен това съгласно член 273 от Директива 2006/112 държавите членки могат да наложат задължения, каквито считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване на данъчните измами, при спазване на условието за равнопоставено третиране



между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите.

- 23 Като се има предвид, че освен ограниченията, които налагат, разпоредбите на член 90, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112 не уточняват нито условията, нито задълженията, които държавите членки могат да предвидят, се налага изводът, че тези разпоредби им предоставят свобода на преценка, по-специално относно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи, за да намалят данъчната основа (решение от 6 декември 2018 г., *Tratave*, С-672/17, EU:C:2018:989, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 24 От практиката на Съда обаче е видно, че мерките за предотвратяване на данъчните измами или избягването на данъци могат по принцип да се отклоняват от правилата относно данъчната основа само в строго определените граници, необходими за постигането на тази специфична цел. Всъщност те трябва да засягат във възможно най-малка степен целите и принципите на Директива 2006/112 и поради това не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралността на ДДС (решение от 6 декември 2018 г., *Tratave*, С-672/17, EU:C:2018:989, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 25 Следователно е важно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи, за да упражнят правото си на намаляване на данъчната основа на ДДС, да бъдат ограничени до такива, които позволяват да се докаже, че след сключването на сделката в крайна сметка няма да бъде получена отчасти или изцяло насрещната престация. В това отношение националните юрисдикции трябва да преценят дали случаят с изискваните от съответната държава членка формалности е такъв (решения от 6 декември 2018 г., *Tratave*, С-672/17, EU:C:2018:989, т. 34 и цитираната съдебна практика).
- 26 Член 90, параграф 2 от Директива 2006/112 допуска в случаите на пълно или частично неплащане на цената по сделката държавите членки да дерогират правилото, установено с член 90, параграф 1 от тази директива.
- 27 Действително, ако пълното или частично неплащане на покупната цена настъпи, без договорът да е развален или нищожен, купувачът или получателят продължава да дължи уговорената цена, а продавачът или доставчикът по принцип продължава да има право на вземане, чиято защита може да търси 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 предвидил възможността за всяка държава членка да определи дали положение на неплащане на цената, което само по себе си и за разлика от нищожността или развалянето на договора не възстановява първоначалното положение за страните, предоставя право на съответно намаляване на данъчна основа съгласно определените от държавата членка условия, или при това положение не се допуска намаляване (вж. в този смисъл решение от 23 ноември 2017 г., *Di Maura*, С-246/16, EU:C:2017:887, т. 16 и цитираната съдебна практика).
- 28 Както Съдът вече е постановил, тази възможност за дерогиране 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 8 май 2019 г., *A-PACK CZ*, С-127/18, EU:C:2019:377, т. 19 и цитираната съдебна практика).
- 29 От това следва, че упражняването на тази възможност за дерогация трябва да бъде обосновано, за да не се смущава постигането на преследваната от Директива 2006/112 цел за данъчна хармонизация с предприетите от държавите членки мерки за прилагане на дерогацията и че тя

не би могла да им позволи чисто и просто да изключат намаляването на данъчната основа на ДДС в случай на неплащане (решение от 8 май 2019 г., А-РАСК СЗ, С-127/18, ЕУ:С:2019:377, т. 20 и цитираната съдебна практика).

- 30 По-конкретно, макар възможността държавите членки да се борят с несигурността относно неплащането на дадена фактура или окончателния му характер да има определено значение, подобна възможност за дерогиране не би могла да се разпростре отвъд тази несигурност, включително по въпроса дали е възможно данъчната основа да не се намалява при неплащане (решение от 8 май 2019 г., А-РАСК СЗ, С-127/18, ЕУ:С:2019:377, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 31 Освен това допускането на възможността държавите членки да изключат всякакво намаляване на данъчната основа на ДДС би било в противоречие с принципа на неутралност на ДДС, от който по-специално произтича, че предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, трябва изцяло да бъде освободено от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на неговата икономическа дейност, която на свой ред се облага с ДДС (решение от 8 май 2019 г., А-РАСК СЗ, С-127/18, ЕУ:С:2019:377, т. 22 и цитираната съдебна практика).
- 32 В случая условията, предвидени в член 89а, параграф 2, точка 1 и точка 3, букви а) и б) от Закона за ДДС, могат да се разглеждат едновременно като определяне от Република Полша, на основание член 90, параграф 1 от Директива 2006/112, на формалностите, които данъчнозадължените лица трябва да изпълнят, за да могат да упражнят правото на намаляване на данъчната основа на ДДС в случаите на пълно или частично неплащане на цената, и — що се отнася до данъчнозадължените лица, които подобно на Е. не могат да намалят тази данъчна основа, поради това че не отговарят на тези условия — като упражняване от Република Полша на възможността за дерогиране, предвидена в член 90, параграф 2 от Директива 2006/112. От това следва, че е удачно да се провери дали ограничението, съдържащо се в тези условия за данъчнозадължени лица като Е., е обосновано от необходимостта да се вземе под внимание несигурността дали неплащането е окончателно.
- 33 Що се отнася, на първо място, до условието намаляването на данъчната основа на ДДС да зависи от регистрацията на длъжника като данъчнозадължено лице по ДДС в деня на доставката на стоката или на услугите, следва да се приеме, че подобно условие не би могло да се обоснове с необходимостта от вземане под внимание на несигурността дали неплащането е окончателно. Всъщност дали в деня на доставката на стоката или на услугите длъжникът е данъчнозадължено лице по ДДС или не, е факт, който сам по себе си не позволява да се счита, че съществува риск вземането да не бъде събрано. Допълнително потвърждение в това отношение, както Европейската комисия изтъква в писменото си становище, е възможността доставянето на стоки и услуги на лица, които не са данъчнозадължени по ДДС, например на субекти, освободени от ДДС, или на потребители, без това да засяга задължението на кредитора да събира ДДС за сметка на държавата и правото му да коригира впоследствие данъчната основа.
- 34 Що се отнася, на второ място, до условието намаляването на данъчната основа на ДДС да зависи от продължаващата регистрация на длъжника като данъчнозадължено лице по ДДС в деня преди подаването на корекцията в справка-декларацията, трябва да се подчертае — освен обстоятелството, припомнено в предходната точка от настоящото решение, че длъжникът не е непременно данъчнозадължено лице — че в точка 28 от решение от 8 май 2009 г., А-РАСК СЗ (С-127/18, ЕУ:С:2019:377), Съдът постановява, че член 90 от Директива 2006/112 не допуска национално законодателство, което предвижда, че данъчнозадълженото лице не може да намалява данъчната основа в случай на пълно или частично неплащане от страна на негов длъжник на дължима сума по облагаема с ДДС доставка, ако длъжникът вече не е данъчнозадължено лице по ДДС.



- 35 Що се отнася, на трето място, до условието намаляването на данъчната основа на ДДС да зависи от продължаващата регистрация на кредитора като данъчнозадължено лице по ДДС в деня преди подаването на корекцията в справка-декларацията, следва да се приеме, че то не се обоснова с необходимостта от вземане под внимание на несигурността дали неплащането е окончателно. Всъщност, тъй като съществуването на вземането и задължението на длъжника да го плати не зависят от запазването на качеството на кредитора на данъчнозадължено лице, качеството на кредитора като данъчнозадължено лице по ДДС в деня преди подаване на корекцията в справка-декларацията само по себе си не позволява да се счита, че съществува риск вземането да не бъде събрано.
- 36 Съображенията, развити в точки 32—35 от настоящото решение, не се опровергават от довода, изложен от полското правителство в писменото му становище, че предвид връзката на член 90 от Директива 2006/112 с членове 184 и 185 от нея, а именно взаимозависимостта между длъжимия от кредитора ДДС като продавач или доставчик на услуга и подлежащия на приспадане от длъжника ДДС като купувач или получател на услуга, изискването кредиторът и длъжникът да са данъчнозадължени лица по ДДС позволява да се осигури симетрично намаляване на размера на данъчната основа, използвана за изчисляване на длъжимия данък, предвидено в член 89а от Закона за ДДС, и на размера на подлежащия на приспадане ДДС, предвидено в член 89б от Закона за ДДС, а следователно и последователност и точно функциониране на режима на ДДС при зачитане на принципа на неутралност.
- 37 Действително Съдът е постановил, че докато член 90 от Директива 2006/112 урежда 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 се отнася до коригирането на сумите, първоначално приспаднати от другата страна по същата сделка, като тези два члена представляват двете страни на една и съща стопанска операция и трябва да се тълкуват съгласувано (решение от 22 февруари 2018 г., Т-2, С-396/16, ЕУ:С:2018:109, т. 35).
- 38 По-конкретно, когато съгласно член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 държава членка предвижда, че при определени условия данъчнозадължено лице може да намали данъчната основа след сключването на сделка, тя трябва да приложи, за да гарантира принципа на данъчна неутралност, член 185, параграф 2, втора алинея от Директива 2006/112, така че другата страна по същата сделка на свой ред да коригира размера на подлежащия на приспадане ДДС. Именно така е постъпил полският законодател с приемането на членове 89а и 89б от Закона за ДДС.
- 39 Същевременно гарантирането на симетрично намаляване на данъчната основа на длъжимия ДДС и на размера на подлежащия на приспадане ДДС не зависи от качеството на двете страни на данъчнозадължени лица по ДДС. Всъщност нито правото на кредитора да намалява данъчната основа, нито задължението на длъжника да намалява размера на подлежащия на приспадане ДДС зависят от запазването на качеството на данъчнозадължено лице.
- 40 Що се отнася, първо, до кредитора, следва да се приеме, че след като той е бил данъчнозадължено лице в момента на доставката на стоките или на услугите, тоест в деня, в който по силата на член 63 от Директива 2006/112 настъпват данъчното събитие и изискуемостта на данъка, то той остава платец на събрания за сметка на държавата ДДС, независимо че междувременно е загубил качеството на данъчнозадължено лице. Освен това, след като, видно от точка 21 от настоящото решение, определената в член 73 от Директива 2006/112 данъчна основа се състои от действително получената насрещна престация, този кредитор може, дори след като е загубил качеството на данъчнозадължено лице, да коригира данъчната основа така, че тя да отразява действително получената насрещна престация и данъчната администрация да не събере ДДС в размер, по-висок от получения от същия кредитор. Поради това правото на кредитора да намали данъчната основа за целите на корекцията не зависи от запазването на качеството му на данъчнозадължено лице.

- 41 Що се отнася, второ, до длъжника, следва да се припомни, че всеки, който има и действа в качеството данъчнозадължено лице в момента на придобиване на стока или получаване на услуги, има право на приспадане във връзка с доставената стока или услуга, както и че при липсата на обстоятелства, свързани с измама или злоупотреба, и освен ако няма евентуални корекции в съответствие с предвидените в член 185 от Директива 2006/112 условия, веднъж възникналото право на приспадане остава придобитото право (решения от 2 юни 2005 г., *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, С-378/02, ЕУ:С:2005:335, т. 32 и от 22 март 2012 г., *Klub*, С-153/11, ЕУ:С:2012:163, т. 46). При тези условия размерът на подлежащия на приспадане ДДС трябва да може да се коригира от всеки, който вече не притежава качеството на данъчнозадължено лице, но го е притежавал в момента на възникване на правото на приспадане. Поради това задължението на длъжника да намали размера на подлежащия на приспадане ДДС не зависи от запазването на качеството му на данъчнозадължено лице.
- 42 Относно обстоятелството, че след извършване на корекциите на данъчната основа и на подлежащия на приспадане ДДС има риск дължимият тогава от длъжника ДДС да не бъде платен на държавата поради това, че длъжникът е в производство по несъстоятелност или ликвидация, достатъчно е да се отбележи, подобно на генералния адвокат в точки 58—60 от нейното заключение, че взаимовръзката между корекцията на данъчната основа и корекцията на подлежащия на приспадане ДДС не предполага непременно, че тези корекции трябва да се извършат в един и същ момент. Поради това посочената взаимовръзка не е пречка, предвид липсата на времеви критерий съгласно член 185, параграф 2, второ изречение от Директива 2006/112, държавите членки да изискват коригиране на подлежащия на приспадане ДДС от момента, в който длъжникът е неплатежоспособен, още преди откриването на производство по несъстоятелност или ликвидация по отношение на него, така че да се предотврати изцяло рискът от финансова загуба за държавата.
- 43 Освен това изискване като разглежданото в главното производство относно качеството на кредитора и на длъжника на данъчнозадължени лица по ДДС не би могло да се обоснове нито с предотвратяване на нередностите или злоупотребите, нито с оглед на разпоредбите на член 273 от Директива 2006/112.
- 44 Действително, следва да се отбележи, от една страна, че целта за предотвратяване на нередностите и злоупотребите не допуска несъобразяване с общата цел и систематиката на член 90, параграф 2 от Директива 2006/112, очертани в точки 26—30 от настоящото решение, нито пък да се обоснове дерогация на член 90, параграф 1 от тази директива със съображения, различни от липсата на сигурност относно неплащането или неговата окончателност (вж. по аналогия решение от 8 март 2019 г., *A-PACK CZ*, С-127/18, ЕУ:С:2019:377, т. 25).
- 45 От друга страна, с оглед на съдебната практика, припомнена в точка 24 от настоящото решение във връзка с член 273 от Директива 2006/112, от преписката по делото, с която разполага Съдът, не се установява, че разрешението на кредитор като Е. да намали своята данъчната основа на ДДС въпреки последващата загуба на качеството му на данъчнозадължено лице или на качеството на данъчнозадължено лице на длъжника, би довело до особен риск от измама или избягване на данъци. Това се потвърждава, както бе припомнено в точки 40 и 41 от настоящото решение, и от факта, че правото да се коригира данъчната основа и задължението да се коригира размерът на подлежащия на приспадане ДДС не зависят от запазването на качеството на данъчнозадължено лице нито на кредитора, нито на длъжника. При всички положения изключването на всякаква възможност за намаляване на данъчната основа в подобна хипотеза и възлагането на такъв кредитор на тежестта за сума по ДДС, която той не е получавал в рамките на своята икономическа дейност, излиза извън строго определените граници, необходими за постигане на целите, посочени в член 273 от Директива 2006/112 (решение от 8 май 2009 г., *A-PACK CZ*, С-127/18, ЕУ:С:2019:377, т. 27).

- 46 Що се отнася, на четвърто място, до условието намаляването на облагаемата основа на ДДС да зависи от липсата на производство по несъстоятелност или ликвидация на длъжника в деня на доставката на стоката или на услугите и в деня преди подаване на корекцията в справка-декларацията, следва да се констатира, че лишавайки кредитора от правото му да извърши намаляване поради това, че е невъзможно да се установи окончателната несъбираемост на вземането преди изхода от производството по несъстоятелност или ликвидация, подобно условие действително взема под внимание несигурността относно окончателността на неплащането.
- 47 Същевременно следва да се припомни, че в съответствие с принципа на пропорционалност, част от общите принципи на правото на Съюза, способите, използвани за транспониране на Директива 2006/112, трябва да са в състояние да позволяват реализирането на преследваните с тази директива цели и да не надхвърлят необходимото за постигането им (решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 25).
- 48 Налага се обаче констатацията, че несигурността, свързана с окончателността на неплащането, също би могла да се вземе предвид и с предоставяне на възможност за намаляване на данъчната основа на ДДС, когато преди приключване на производството по несъстоятелност или ликвидация кредиторът докаже, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено, като при евентуално извършване на плащането данъчната основа би била увеличена. Поради това националните власти би следвало при спазване на принципа на пропорционалност и под контрола на съда да определят доказателствата относно вероятната по-голяма продължителност на неплащането, които кредиторът следва да представи в зависимост от особеностите на приложимия национален закон. Посоченият ред би бил също толкова ефикасен за постигане на преследваната цел, но би бил не толкова обременителен за кредитора, който обезпечава предварителното финансиране на ДДС, като го събира за сметка на държавата (вж. по аналогия решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 27).
- 49 Следва впрочем в тази връзка да се подчертае, от една страна, че член 89а, параграф 1а от Закона за ДДС предвижда именно времеви критерий, така че след определен срок вземането се счита за вероятно несъбираемо, и от друга страна, че по силата на член 89а, параграф 4 от този закон кредиторът трябва да увеличи данъчната основа и размера на дължимия ДДС, когато след намаляване на данъчната основа в крайна сметка вземането бъде платено или прехвърлено. Разгледани заедно, посочените разпоредби сами по себе си съставляват адекватна мярка, която отговаря на изискванията на принципа на пропорционалност, както бе припомнено в предходната точка от настоящото решение.
- 50 Констатацията в точка 48 от настоящото решение важи в още по-голяма степен в рамките на производството по несъстоятелност или ликвидация, в които окончателната несъбираемост на вземането може по принцип да се установи със сигурност едва след изтичането на дълъг период от време. При всички положения в случай на неплащане на дадена фактура за предприятията, подчинени на това законодателство, този срок може да доведе до по-неблагоприятно положение от гледна точка на ликвидността в сравнение с това на конкурентите им от други държави членки, с което очевидно би могло да се смути постигането на преследваната с Директива 2006/112 цел за данъчна хармонизация (вж. по аналогия решение от 23 ноември 2017 г., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, т. 28).
- 51 [Корекция с определение от 26 ноември 2020 г.] Относно обстоятелството, посочено от запитващата юрисдикция, че упоменатото в точка 46 от настоящото решение условие позволява да се обезпечи последователност в полската правна система, като по-специално се избегне накърняване на реда на удовлетворяване на кредиторите съгласно правната уредба на несъстоятелността, следва да се припомни, от една страна, че член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 отговаря на условията, за да породи директен ефект (решение от 15 май 2014 г., Almos

Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, т. 34), и от друга страна, че принципът на предимство на правото на Съюза означава, че всеки сезиран в рамките на своята компетентност национален съд в качеството си на орган на държава членка е длъжен да не прилага националните разпоредби, противоречащи на разпоредба от правото на Съюза с директен ефект, в спора, с който е сезиран (решение от 24 юни 2019 г., Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, т. 61).

- 52 От това следва, че когато не отговаря само на условията, установени в националната правна уредба, които не са в съответствие с член 90, параграф 1 от Директива 2006/112, данъчнозадължено лице като Е. може да се позове на тази разпоредба пред националните юрисдикции срещу държавата, за да бъде намалена данъчната му основа (вж. в този смисъл решение от 15 май 2014 г., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, т. 35), като сезираната национална юрисдикция е задължена да остави без приложение посочените несъответстващи условия. Обстоятелството, че при това положение се засягат други националноправни разпоредби, е без значение, тъй като в противен случай задължението на националните юрисдикции да оставят без приложение вътрешноправна разпоредба, намираща се в разрез с разпоредба от правото на Съюза и пораждаща директен ефект, би било лишено от съдържание, накърнявайки по този начин принципа на предимство на правото на Съюза.
- 53 С оглед на изложените съображения в тяхната цялост на поставените въпроси следва да се отговори, че член 90 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която за намаляване на данъчната основа на ДДС поставя условие в деня на доставката на стока или на услуги и в деня преди подаването на корекцията в справка-декларацията с цел ползване на това намаляване длъжникът да е регистриран като данъчнозадължено лице по ДДС и да не е в производство по несъстоятелност или ликвидация, както и в деня преди подаването на корекцията в справка-декларацията самият кредитор все още да е регистриран като данъчнозадължено лице по ДДС.

### По съдебните разноски

- 54 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 (първи състав) реши:

**Член 90 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 не допуска национална правна уредба, която за намаляване на данъчната основа на данъка върху добавената стойност (ДДС) поставя условие в деня на доставката на стока или на услуги и в деня преди подаването на корекцията в справка-декларацията с цел ползване на това намаляване длъжникът да е регистриран като данъчнозадължено лице по ДДС и да не е в производство по несъстоятелност или ликвидация, както и в деня преди подаването на корекцията в справка-декларацията самият кредитор все още да е регистриран като данъчнозадължено лице по ДДС.**

Подписи