Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

11 юни 2020 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Членове 90 и 273 — Данъчна основа — Намаляване — Отказ — Неплащане — Данъчнозадължено лице, което не е предявило вземането си в производството по несъстоятелност, образувано срещу длъжника — Принципи на данъчна неутралност и на пропорционалност — Директен ефект“

По дело C-146/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Vrhovno sodišče (Върховен съд, Словения) с акт от 30 януари 2019 г., постъпил в Съда на 21 февруари 2019 г., в рамките на производство по дело

SCT d.d., в несъстоятелност,

срещу

Република Словения,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: P. G. Xuereb, председател на състава, T. von Danwitz и A. Kumin (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: M. Longar, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 26 февруари 2020 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за SCT d.d., в несъстоятелност, от S. Pušenjak, odvetnica,

– за словенското правителство, от T. Mihelič Žitko и V. Klemenc, в качеството на представители,

– за чешкото правителство, от M. Smolek, O. Serdula и J. Vláčil, в качеството на представители,

– за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

* Език на производството: словенски.

– за Европейската комисия, от N. Gossement и M. Kocjan, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между SCT d.d., дружество в несъстоятелност, и Република Словения по повод на отказа да се извърши корекция в полза на SCT на размера на данъка върху добавената стойност (ДДС), платен във връзка с несъбрани вземания, поради факта че това дружество е пропуснало да предяви тези вземания в образуваните срещу длъжниците производства по несъстоятелност.

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 273 от тази Директива предвижда:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, 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“.

Словенското право

5 Член 39, параграфи 2—4 от Zakon o davku na dodano vrednost (Закон за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „ZDDV-1“) предвижда:

„(2) В случай на отмяна на поръчката, на връщане на стоката или на намаляване на цената след изпълнение на доставката данъчната основа се намалява съответно. Данъчнозадълженото лице може да коригира (намали) размера на начисления ДДС, ако писмено уведоми купувача относно размера на ДДС, за който последният няма право на приспадане.

(3) Данъчнозадълженото лице може да коригира (намали) размера на начисления ДДС дори когато въз основа на окончателен съдебен акт, който слага край на производството по несъстоятелност или успешно приключва производството за предпазен конкордат, на това данъчнозадължено лице не е платено или не е платено изцяло. По същия начин могат да постъпят както данъчнозадължено лице, което получи окончателно решение на съда относно приключването на изпълнителното производство или друг документ, от който е явно, че в рамките на приключилото изпълнително производство не му е било платено или не му е било изцяло платено, така и данъчнозадължено лице, на което не е било платено или не е било изцяло платено, поради това че длъжникът е бил заличен от съдебния регистър или от съответни други регистри, или от други публично оповестени документи. Ако данъчнозадълженото лице впоследствие получи плащането или частично плащане за извършената доставка на стоката или услугата, във връзка с която претендира корекцията на данъчната основа по смисъла на настоящия параграф, това данъчнозадължено лице трябва да заплати ДДС върху получената сума.

(4) Независимо от разпоредбите на предходния параграф, данъчнозадълженото лице може да коригира (намали) размера на ДДС, изчислен и неплатен, във връзка с всички признати вземания, които е предявило в производството за предпазен конкордат или в производството по несъстоятелност“.

6 Според текста на член 296 от Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Закон за финансовите операции, производствата по несъстоятелност и за принудителна ликвидация, наричан по-нататък „ZFPPIPP“):

„(1) Кредиторите трябва да предявят в производството по несъстоятелност всички твърдени вземания към несъстоятелния длъжник, които са възникнали до започване на производството по несъстоятелност, с изключение на онези, които съгласно закона не следва да бъдат предявявани.

[…]

(5) Ако кредиторът не спази срока за предявяване на вземането, определен в параграф 1 […], неговото вземане към несъстоятелния длъжник се погасява и съдът отхвърля подаденото след изтичане на срока искане за предявяване на вземането в производството по несъстоятелност“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

7 За данъчния период април 2014 г. SCT е направило корекция на начисления в размер на 272 471 EUR ДДС във връзка с неплатени вземания, които то е имало към две дружества, за които производство по несъстоятелност е било окончателно приключено през юни 2013 г.

8 В рамките на проверка компетентният данъчен орган установява, че SCT не е предявило тези вземания в съответните производства по несъстоятелност и че по силата на член 296 от ZFPPIPP посочените вземания са погасени. Въз основа на това той приема, че условията за предоставяне на намаляване на ДДС не са изпълнени.

9 По жалба на SCT по административен ред действащият като втора инстанция административен орган потвърждава, че от разпоредбата на член 39, параграф 3 от ZDDV-1 следва, че данъчнозадълженото лице има право да извърши корекция на декларирания ДДС въз основа на окончателен акт, с който се слага край на производство по несъстоятелност, само ако е предявило вземането си към несъстоятелния длъжник. С това предявяване данъчнозадълженото лице доказвало също, че вземането все още съществува, което било особено важно, когато става въпрос за вземания срещу лица, с които данъчнозадълженото лице е свързано, както в настоящия случай.

10 Сезиран с жалба от SCT първоинстанционният административен съд потвърждава решенията на данъчната администрация. Той се позовава в това отношение на член 90 от Директивата за ДДС. Според посочената юрисдикция, докато параграф 1 от този член гласи, че в случаите на неплащане след извършването на доставката данъчната основа се намалява съответно, параграф 2 от посочения член позволява на държавите членки да дерогират от параграф 1. Словенският законодател обаче се бил възползвал от тази възможност за дерогиране.

11 В жалба, подадена до Vrhovno sodišče (Върховен съд, Словения), SCT поддържа, че член 39, параграф 3 от ZDDV-1 не представлява отклонение от задълженията, предвидени в член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, а само определя условията, които трябва да бъдат изпълнени за намаляване на данъчната основа. Поради това този член 39, параграф 3 не съответствал на прилагането на член 90, параграф 2 от тази директива.

12 Vrhovno sodišče (Върховен съд) уточнява, че член 39, параграф 2 от ZDDV-1, който изброява случаите, в които данъчната основа за ДДС се намалява, не споменава случаите на неплащане. От това следвало, че словенският законодател е приложил член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС и така е предвидил изключение от правото да се намалява данъчната основа за ДДС за тези случаи.

13 Според тази юрисдикция обаче от член 39, параграф 3 от ZDDV-1 може да се изведе, че все пак словенският законодател е предвидил четири изчерпателно изброени хипотези, в които на данъчнозадълженото лице (продавач) се разрешава намаляване на данъчната основа дори при неплащане, което следователно би представлявало „изключение от изключението“. Тези изключителни случаи произтичали от невъзможността за данъчнозадълженото лице да получи пълно плащане по вземането си. Същевременно, що се отнася до признаването на правото на намаляване на данъчната основа за ДДС, от данъчнозадълженото лице се изискват определени действия. Така то трябва да докаже невъзможността, в която се намира, да събере това вземане, чрез официални удостоверения, издадени в рамките на подходящо законово производство.

14 Посочената юрисдикция приема, че ограничаването на възможността за намаляване на данъчната основа за ДДС, произтичаща от член 39 от ZDDV-1, би могло да се счита за несъвместимо с член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС, при положение че по този начин намаляването на данъчната основа не е позволено във всички случаи, в които неплащането по дадено вземане е станало окончателно, а обратно, обуславя това намаляване от допълнителни условия, които данъчнозадълженото лице трябва да изпълни.

15 В този контекст Vrhovno sodišče (Върховен съд) си задава въпроса дали с оглед на принципите, уреждащи системата на ДДС, все пак е позволено при прилагането на изключенията, предвидени в член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС, да се отрече правото на намаляване

на данъчната основа за ДДС в случаи на неплащане, когато данъчнозадълженото лице, въпреки че не е участвало в данъчна измама или избягване на плащането на данъци, не е показало необходимото усърдие за събиране на вземането си и гарантиране на плащането на дължимия на държавата ДДС.

16 Всъщност данъчнозадълженото по ДДС лице във всеки случай оставало един от основните съставни елементи на системата за събиране на този данък, действайки за сметка на държавата за целите на това събиране и на внасянето на платения ДДС. Ако на това данъчнозадължено лице се признае правото да намалява данъчната основа за ДДС във всички случаи, в които вземанията не са удовлетворени, и следователно дори когато самото то не изпълнява своите задължения, произтичащи от системата на ДДС, то ще лиши държавата от възможността да събере начисления ДДС, който ѝ се дължи.

17 В хипотезата, при която е възможно да се тълкува правомощието, предоставено на държавите членки от законодателя на Съюза на основание член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС, в смисъл, че допуска националният законодател да ограничи възможността за намаляване на данъчната основа за ДДС поради окончателно неплащане, тази юрисдикция все пак си задава въпроса дали по силата на Директивата за ДДС трябва да се даде на данъчнозадълженото лице възможността да докаже, че неговите вземания нямаше да бъдат удовлетворени дори ако бяха предявени в рамките на производството по несъстоятелност, или че са налице други разумни мотиви, обосноваващи непредявяването.

18 Накрая, посочената юрисдикция си задава въпроса дали е възможно да се приеме, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС има директен ефект, по-конкретно в хипотезата, при която националният законодател е излязъл извън допустимите рамки на правната уредба относно изключенията, предвидени в член 90, параграф 2 от тази директива.

19 При тези условия Vrhovno sodišče (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че допуска изключение от правото на намаляване на данъчната основа за начисляване на ДДС дори в случай на окончателно неплащане, ако това окончателно неплащане е последица от неизвършване от данъчнозадълженото лице на действие, което то е било длъжно да извърши, като например в настоящия случай, непредявяването на вземане в производство по несъстоятелност срещу длъжника?

2) В случай че подобно изключение от правото на намаляване на данъчната основа за начисляване на ДДС е допустимо, съществува ли все пак право да се намали данъчната основа за ДДС поради неплащане, ако данъчнозадълженото лице докаже, че дори ако беше предявило вземанията си в производството по несъстоятелност, те нямаше да бъдат удовлетворени, или докаже, че са били налице разумни основания за непредявяване на вземането от негова страна?

3) Има ли член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС директен ефект дори когато законодателят на държавата членка е излязъл извън допустимите рамки на правната уредба относно изключенията, предвидени в член 90, параграф 2 от тази директива?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

20 С първия и втория си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, по силата на която правото на намаляване на ДДС, платен във връзка с несъбираемо вземане, се отказва на данъчнозадължено лице, когато то не е предявило това вземане в образувано срещу неговия длъжник производство по несъстоятелност, дори ако това данъчнозадължено лице докаже, че ако беше предявило посоченото вземане, то нямаше да бъде събрано, или че са съществували разумни мотиви съответното вземане да не се предяви.

21 За да се отговори на този въпрос, следва да се припомни, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, в който се посочват случаите на анулиране, разваляне, отказ, пълно или частично неплащане или намаляване на цената след извършването на доставката, задължава държавите членки да намаляват данъчната основа за ДДС 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 основен принцип на Директивата за ДДС, 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 6 декември 2018 г., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, т. 29 и цитираната съдебна практика).

22 Несъмнено член 90, параграф 2 от тази директива допуска държавите членки да дерогират това правило в случаите на пълно или частично неплащане на цената на доставката. Следователно данъчнозадължените лица не може да се позовават на параграф 1 от този член относно правото за намаляване на данъчната им основа за ДДС, ако съответната държава членка е решила да приложи това дерогиране (вж. в този смисъл решение от 15 май 2014 г., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, т. 23).

23 Същевременно 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 22 февруари 2018 г., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, т. 37 и цитираната съдебна практика).

24 Следователно посочената възможност за дерогиране цели единствено да позволи на държавите членки да се борят с несигурността, свързана със събирането на дължимите суми, и не урежда въпроса дали в случай на окончателно неплащане може да не се намали данъчната основа за ДДС (определение от 24 октомври 2019 г., Porr Építési Kft., C-292/19, непубликувано, EU:C:2019:901, т. 22 и цитираната съдебна практика).

25 Всъщност допускането на възможността държавите членки да изключат в такъв случай всякакво намаляване на данъчната основа за 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 облагаема с ДДС икономическа дейност (определение от 24 октомври 2019 г., Porr Építési Kft., C-292/19, непубликувано, EU:C:2019:901, т. 23 и цитираната съдебна практика).

26 Съдът е постановил в това отношение, че положение, което се характеризира с окончателното намаляване на задълженията на длъжника към неговите взискатели, не може да се квалифицира като „неплащане“ по смисъла на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС (определение от 24 октомври 2019 г., Porr Építési Kft., C-292/19, непубликувано, EU:C:2019:901, т. 25 и цитираната съдебна практика).

27 Следователно в такъв случай държава членка трябва да позволи намаляването на данъчната основа за ДДС, ако данъчнозадълженото лице може да докаже, че вземането, което той има към длъжника си, има характер на окончателно несъбираемо (определение от 24 октомври 2019 г., Porr Építési Kft., C-292/19, непубликувано, EU:C:2019:901, т. 29).

28 В конкретния случай разглежданите по главното производство вземания, изглежда, имат такъв характер.

29 Всъщност в съответствие с член 296, параграф 5 от ZFPPIPP, ако тези вземания не бъдат предявени в производствата по несъстоятелност, образувани срещу съответните длъжници, посочените вземания са погасени, поради което това непредявяване е довело до окончателно намаляване на задълженията на последните към SCT. Впрочем във всички случаи не се оспорва, че тези производства по несъстоятелност са приключили окончателно и че вземанията на SCT към неговите длъжници не са били събрани в края на тези производства.

30 От това следва, че положение като разглежданото по главното производство не може да се квалифицира като „неплащане“ по смисъла на член 90, параграф 2 от Директивата за ДДС, а попада в обхвата на параграф 1 от този член, от който произтича задължението на съответната държава членка да намали данъчната основа за ДДС поради неполучаването на насрещната престация от данъчнозадълженото лице.

31 В настоящия случай обаче на SCT е отказано правото на намаляване на данъчната основа с мотива, че това дружество не е спазило произтичащото от националното право изискване, според което това намаляване е обусловено от предявяването от данъчнозадълженото лице на несъбраните вземания в производството по несъстоятелност.

32 Словенското правителство изтъква, че подобно изискване се основава на член 90, параграф 1 и на член 273 от Директивата за ДДС, които признават на държавите членки право на преценка при определянето на условията и задълженията, които данъчнозадължените лица трябва да изпълнят спрямо данъчните органи с оглед на намаляването на данъчната основа.

33 В това отношение следва да се отбележи, че съобразно член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС данъчната основа се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

34 Освен това по силата на член 273 от тази директива държавите членки могат да предвидят задълженията, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на измами, при условие по-специално че тази възможност за избор не може да се използва за налагане на допълнителни задължения за начисляване към тези, установени в глава 3 от посочената директива.

35 Като се има предвид, че освен ограниченията, които налагат, разпоредбите на член 90, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС не уточняват нито условията, нито задълженията, които държавите членки могат да предвидят, тези разпоредби предоставят на същите 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, C-672/17, EU:C:2018:989, т. 32 и цитираната съдебна практика).

36 Мерките за предотвратяване на измамите или избягването на данъци обаче 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 Директивата за ДДС 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, C-672/17, EU:C:2018:989, т. 33 и цитираната съдебна практика).

37 Следователно е важно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи, за да упражнят правото си на намаляване на данъчната основа за ДДС, да бъдат ограничени до такива, които позволяват да се докаже, че след сключването на сделката в крайна сметка насрещната престация няма да бъде получена отчасти или изцяло. В това отношение националните юрисдикции трябва да преценят дали случаят с изискваните от съответната държава членка формалности е такъв (решение от 6 декември 2018 г., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, т. 34 и цитираната съдебна практика).

38 В настоящия случай изискване като разглежданото в главното производство, което в случай на неплащане обуславя съответното намаляване на данъчната основа от предявяването от страна на данъчнозадълженото лице на неплатеното вземане в производството по несъстоятелност, започнато срещу длъжника, по принцип би могло да спомогне както за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите, така и за отстраняване на опасността от загуба на данъчни постъпления и по този начин преследва законосъобразните цели, посочени в член 90, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решения от 26 януари 2012 г., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, т. 32 и 33 и от 6 декември 2018 г., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, т. 35 и 36).

39 Що се отнася обаче, на първо място, до целта за предотвратяване на измамите, дори изискване като разглежданото по главното производство да е от естество да предотврати щети за държавата, когато пасивността на данъчнозадълженото лице, което не е предявило вземането си в производство по несъстоятелност, произтича от действия, представляващи съглашение между това данъчнозадължено лице и неговия длъжник, следва да се отбележи, че прилагането на това изискване има за последица систематичен отказ на право на намаляване на данъчната основа в случай на непредявяване, което означава обща презумпция за измама, която надхвърля необходимото за постигане на целта за предотвратяване на измамите (вж. по аналогия решение от 7 септември 2017 г., Eqiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 31 и цитираната съдебна практика).

40 Следва да се добави, че предвид преписката, с която разполага Съдът, от фактите по спора в главното производство не е видно наличие на индиции за данъчна измама или злоупотреба.

41 Що се отнася, на второ място, до целта, състояща се в отстраняване на риска от загуба на данъчни постъпления, трябва да се отбележи, че доколкото непредявяването на вземането в образуваното срещу длъжника производство по несъстоятелност предполага това вземане, съобразно член 296, параграф 5 от ZFPPIPP, да спре да съществува в отношенията с несъстоятелния длъжник, данъчнозадълженото лице непременно губи възможността да постигне, макар и частично, събиране на вземането си, което означава, според случая, вреда за съответната държава членка.

42 Освен това, както изтъква словенското правителство, без това да е оспорено, самото предявяване на вземане в производството по несъстоятелност не може да се счита от гледна точка на финансовите и административните тежести за прекалено обвързващо.

43 Същевременно, когато данъчнозадълженото лице докаже, че дори да беше предявило вземането си, последното е нямало да бъде събрано, изключването на намаляване на данъчната основа и възлагането върху това лице на тежестта за сума по ДДС, която то не е получавало в рамките на своята икономическа дейност, излиза извън строго определените граници, необходими за постигане на целта, изразяваща се в отстраняване на риска от загуба на данъчни постъпления (вж. в този смисъл решение от 8 май 2019 г., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, т. 27). Действително, в тази хипотеза с предявяването на съответното вземане не е могла да бъде избегната никаква допълнителна вреда за държавата.

44 Впрочем, що се отнася до въпроса на запитващата юрисдикция дали данъчнозадълженото лице трябва да може да намали данъчната основа и когато са налице разумни мотиви да не предявява вземането, нито от акта за преюдициално запитване, нито от представените пред Съда становища е видно в случая SCT да се е позовало на такива мотиви в рамките на данъчното производство. При липсата на връзка между тази хипотеза и предмета на спора по главното производство същата не следва да се разглежда.

45 С оглед на всички гореизложени съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че член 90, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, по силата на която правото на намаляване на ДДС, платен във връзка с несъбираемо вземане, се отказва на данъчнозадължено лице, ако то е пропуснало да предяви това вземане в образуваното срещу неговия длъжник производство по несъстоятелност, дори когато това данъчнозадължено лице докаже, че ако беше предявило посоченото вземане, то нямаше да бъде събрано.

По третия въпрос

46 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи какви са последиците, които трябва да се изведат от хипотезата, при която изискване, обуславящо съответното намаляване на данъчната основа при неплащане от предявяването от страна на данъчнозадълженото лице на неплатеното вземане в образуваното срещу длъжника производство по несъстоятелност, се приеме за противоречащо на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС.

47 В това отношение следва да се припомни, че от националните юрисдикции се изисква при прилагане на вътрешното право да го тълкуват, доколкото е възможно, в светлината на текста и целите на съответната директива, за да постигнат предвидения от последната резултат и следователно да спазят член 288, трета алинея ДФЕС. Това задължение за съответстващо тълкуване на националното право всъщност е присъщо за системата на Договора за функционирането на ЕС, доколкото дава възможност на националните юрисдикции в рамките на своята компетентност да осигурят пълната ефикасност на правото на Съюза, когато се произнасят по споровете, с които са сезирани (решение от 6 юли 2017 г., Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, т. 34 и цитираната съдебна практика).

48 Ако не може да тълкува националната правна уредба в съответствие с изискванията на правото на Съюза, националният съд, сезиран в рамките на своята компетентност, в качеството си на орган на държава членка е длъжен в разглеждания от него спор да не прилага националните разпоредби, противоречащи на разпоредба от правото на Съюза с директен ефект (решение от 19 декември 2019 г., Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, т. 42 и цитираната съдебна практика).

49 Що се отнася до член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, както бе припомнено в точка 33 от настоящото решение, тази разпоредба предвижда, че в посочените от нея случаи данъчната основа се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

50 Макар по този начин този член да оставя на държавите членки известна свобода на преценка при определянето на мерките, които позволяват да се определи размерът на намаляването, Съдът е постановил, че това обстоятелство не засяга въпреки всичко точния и безусловен характер на задължението да се намали данъчната основа в случаите, изброени от посочената разпоредба. Следователно последният 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 цитираната съдебна практика).

51 С оглед на гореизложените съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че по силата на задължението си да вземе всички мерки, необходими за гарантиране на изпълнението на тази разпоредба, националният съд трябва да тълкува националното право в съответствие с последната или, ако такова съответстващо тълкуване не е възможно, да остави без приложение всяка национална правна уредба, чието прилагане би довело до резултат, противоречащ на посочената разпоредба.

По съдебните разноски

52 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 (седми състав) реши:

1) **Член 90, параграф 1 и член 273 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 не допускат правна уредба на държава членка, по силата на която правото на намаляване на данъка върху добавената стойност, платен във връзка с несъбираемо вземане, се отказва на данъчнозадължено лице, ако то е пропуснало да предяви това вземане в образуваното срещу неговия длъжник производство по несъстоятелност, дори когато това данъчнозадължено лице докаже, че ако беше предявило посоченото вземане, то нямаше да бъде събрано.**

2) **Член 90, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че по силата на задължението си да вземе всички мерки, необходими за гарантиране на изпълнението на тази разпоредба, националният съд трябва да тълкува националното право в съответствие с последната или, ако такова съответстващо тълкуване не е възможно, да остави без приложение всяка национална правна уредба, чието прилагане би довело до резултат, противоречащ на посочената разпоредба.**

Подписи