



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

11. června 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 90 a 273 – Základ daně – Snížení – Odmítnutí – Nezaplacení – Osoba povinná k dani, která nepřihlásila svou pohledávku v úpadkovém řízení zahájeném proti dlužníkovi – Zásady daňové neutrality a proporcionality – Přímý účinek“

Ve věci C-146/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud, Slovinsko) ze dne 30. ledna 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 21. února 2019, v řízení

SCT d.d., v úpadku

proti

Republice Slovinsko,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení P. G. Xuereb, předseda senátu, T. von Danwitz a A. Kumin (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: M. Longar, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. února 2020,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za SCT d.d. v úpadku, S. Pušenjak, odvetnicou,
- za slovinskou vládu T. Mihelič Žitko a V. Klemenc, jako zmocněnkyněmi,
- za českou vládu M. Smolkem, O. Serdulou a J. Vláčilem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi N. Gossement a M. Kocjan, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: slovinština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi SCT d.d., společností v úpadku, a Republikou Slovinsko ve věci odmítnutí přiznat společnosti SCT opravu výše přiznané daně z přidané hodnoty (DPH) související s nevymoženími pohledávkami z důvodu, že tato společnost tyto pohledávky opomněla přihlásit v úpadkových řízeních zahájených proti dlužníkům.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 90 směrnice o DPH stanoví:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno [V případě zrušení, vypovězení nebo odstoupení od smlouvy], je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“
- 4 Článek 273 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Slovinské právo

- 5 Článek 39 odst. 2 až 4 Zakon o davku na dodano vrednost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDV-1“) stanoví:

„(2) V případě zrušení objednávky, odmítnutí nebo snížení ceny po dodání se základ daně přiměřeně sníží. Osoba povinná k dani může opravit (snížit) výši přiznané DPH, jestliže písemně informuje kupujícího o výši DPH, pro kterou posledně uvedený nemá nárok na odpočet.

(3) Osoba povinná k dani může rovněž opravit (snížit) výši přiznané DPH, pokud nebyla zaplacena nebo nebyla zaplacena v plné výši, na základě pravomocného soudního rozhodnutí, kterým se schvaluje ukončené úpadkové řízení nebo na základě úspěšně ukončeného vyrovnání. Stejným způsobem může postupovat i osoba povinná k dani, která obdrží pravomocné soudní rozhodnutí o přerušení exekučního řízení nebo jiný dokument, ze kterého vyplývá, že při ukončení exekučního řízení nebyla zaplacena nebo nebyla zaplacena v plné výši, protože dlužník byl vymazán ze soudního

rejstříku nebo jiných příslušných rejstříků či dokumentů. Pokud osoba povinná k dani následně obdrží celou nebo částečnou platbu výměnou za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, ohledně které uplatnil opravu základu daně v souladu s tímto odstavcem, musí zaplatit DPH z obdržené částky.

(4) Bez ohledu na předchozí odstavce může osoba povinná k dani opravit (snížit) výši přiznané a nezaplacené DPH u všech uznaných pohledávek, které přihlásila v řízení o vyrovnání nebo v úpadkovém řízení.“

- 6 Článek 296 Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (zákon o finančních operacích, úpadkových řízeních a povinném zrušení, dále jen „ZFPPIPP“) stanoví:

„(1) Věřitelé musí v rámci úpadkového řízení přihlásit všechny své pohledávky vůči dlužníkovi v úpadku, které vznikly až do zahájení úpadkového řízení, s výjimkou pohledávek, jejichž přihlášení není stanoveno zákonem.

[...]

(5) Pokud věřitel nedodrží lhůtu k přihlášení pohledávek podle [...] odstavce 1, jeho pohledávka vůči dlužníkovi v úpadku zaniká a soud opožděné přihlášení pohledávky zamítne.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 7 Společnost SCT provedla za zdaňovací období dubna 2014 opravu přiznané DPH ve výši 272 471 euro z nesplacených pohledávek, které měla vůči dvěma společnostem, u nichž bylo úpadkové řízení s konečnou platností ukončeno v červnu 2013.
- 8 V rámci kontroly příslušný orgán finanční správy konstatoval, že SCT tyto pohledávky v dotčených úpadkových řízeních nepřihlásila a že podle článku 296 ZFPPIPP uvedené pohledávky zanikly. Na tomto základě dospěl k závěru, že podmínky pro snížení DPH nebyly splněny.
- 9 V rámci opravného prostředku ve správním řízení bylo společnosti SCT potvrzeno, že z čl. 39 odst. 3 ZDDV-1 vyplývá, že osoba povinná k dani má právo opravit výši přiznané DPH na základě konečného rozhodnutí o ukončení úpadkového řízení pouze tehdy, pokud přihlásila svou pohledávku u dlužníka v úpadku. Tímto přihlášením osoba povinná k dani rovněž prokazuje, že pohledávka stále existuje, což má zvláštní význam, pokud jde o pohledávky, které jako v projednávané věci existují vůči osobám, k nimž je osoba povinná k dani vázána.
- 10 Správní soud prvního stupně, ke kterému SCT podala žalobu, potvrdil rozhodnutí daňové správy. V tomto ohledu se opíral o článek 90 směrnice o DPH. Podle uvedeného soudu, zatímco odstavec 1 tohoto článku stanoví, že v případě nezaplacení po uskutečnění plnění se základ daně přiměřeně sníží, odstavec 2 uvedeného článku umožňuje členským státům, aby se od něj odchýlili. Slovinský zákonodárce přitom této možnosti odchylky využil.
- 11 V návrhu na obnovu řízení podaném k Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud, Slovinsko) SCT tvrdí, že čl. 39 odst. 3 ZDDV-1 nepředstavuje odchylku od povinností stanovených v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, ale uvádí pouze podmínky, které musí být splněny, aby mohl být základ daně snížen. Tento čl. 39 odst. 3 tak neodpovídá použití čl. 90 odst. 2 této směrnice.
- 12 Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud) upřesňuje, že čl. 39 odst. 2 ZDDV-1, který uvádí případy snížení základu DPH, nezmiňuje případy nezaplacení. Z toho vyplývá, že slovinský zákonodárce použil čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH, a stanovil tak pro tyto případy odchylku od nároku na snížení základu DPH.

- 13 Podle tohoto soudu lze nicméně z čl. 39 odst. 3 ZDDV-1 vyvodit, že slovinský zákonodárce nicméně stanovil čtyři taxativní případy, ve kterých je snížení základu daně přiznáno osobě povinné k dani i v případě nezaplacení, což v důsledku toho představuje „odchylku z odchylky“. Tyto výjimečné případy vyplývají ze skutečnosti, že osoba povinná k dani nemůže dosáhnout úplného splacení své pohledávky. Pokud však jde o uznání nároku na snížení základu DPH, od osoby povinné k dani jsou vyžadovány určité úkony. Posledně uvedená tak musí prokázat nemožnost vymoci tuto pohledávku úředními listinami vydanými v rámci příslušného zákonného řízení.
- 14 Uvedený soud má za to, že omezení možnosti snížit základ DPH, které vyplývá z článku 39 ZDDV-1, by mohlo být považováno za neslučitelné s čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH, jelikož snížení není povoleno ve všech případech, kdy se nezaplacení pohledávky stalo konečným, ale naopak toto snížení podléhá dodatečným podmínkám, které musí osoba povinná k dani splnit.
- 15 V této souvislosti si Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud) klade otázku, zda je nicméně s ohledem na zásady, jimiž se řídí systém DPH, na základě odchylek stanovených v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH přípustné odepřít nárok na snížení základu DPH v případě nezaplacení, pokud osoba povinná k dani nepostupovala s náležitou péčí nezbytnou k vymožení své pohledávky a k zajištění zaplacení DPH dlužné státu.
- 16 Osoba povinná k DPH totiž stále zůstává jednou ze základních složek systému výběru této daně, když jedná na účet státu za účelem tohoto výběru a vrácení zaplacené DPH. Pokud by této osobě povinné k dani bylo přiznáno právo snížit základ DPH ve všech případech, kdy pohledávky nejsou uspokojeny, a tudíž i v případě, že by sama nesplnila své povinnosti vyplývající ze systému DPH, byl by stát zbaven možnosti vybrat přiznanou DPH, která mu přísluší.
- 17 V případě, že by bylo možné vykládat pravomoc přiznanou členským státům unijním normotvůrcem na základě čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH v tom smyslu, že umožňuje vnitrostátnímu zákonodárci omezit možnost snížit základ DPH z důvodu konečného nezaplacení, tento soud si nicméně klade otázku, zda je podle směrnice o DPH nezbytné dát osobě povinné k dani možnost prokázat, že tyto pohledávky by nebyly uspokojeny ani v případě, že by byly přihlášeny v rámci úpadkového řízení nebo že existují jiné rozumné důvody odůvodňující jejich nepřihlášení.
- 18 Konečně si uvedený soud klade otázku, zda lze mít za to, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH má přímý účinek, zejména v případě, že vnitrostátní zákonodárce překročil přípustný rámec právní úpravy týkající se odchylek stanovených v čl. 90 odst. 2 této směrnice.
- 19 Za těchto podmínek se Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Lze čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že umožňuje odchylku od nároku na snížení základu daně u DPH i v případě konečného nezaplacení ceny, pokud je toto konečné nezaplacení ceny důsledkem opomenutí osoby povinné k dani řádně jednat, například z důvodu opomenutí přihlásit pohledávku do úpadkového řízení zahájeného vůči dlužníkovi, jako je tomu v projednávané věci?
- 2) Existuje v případě, že takováto odchylka od nároku na snížení základu daně u DPH je přípustná, i přesto nárok na snížení tohoto základu daně z důvodu nezaplacení ceny, pokud osoba povinná k dani prokáže, že i kdyby přihlásila své pohledávky do úpadkového řízení, tyto pohledávky by nebyly uspokojeny, anebo prokáže, že existovaly rozumné důvody pro opomenutí osoby povinné k dani tuto pohledávku přihlásit?
- 3) Má čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH přímý účinek i v případě, že zákonodárce členského státu překročil rámec přípustné právní úpravy odchylek stanovených v čl. 90 odst. 2 této směrnice?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

- 20 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, na jejímž základě se odmítá nárok osoby povinné k dani na snížení přiznané daně z přidané hodnoty související s nevymahatelnou pohledávkou, jestliže tato osoba povinná k dani opomněla přihlásit tuto pohledávku v úpadkovém řízení zahájeném proti jejímu dlužníku, třebaže tato osoba povinná k dani prokáže, že i kdyby uvedenou pohledávku přihlásila, nevymohla by ji, anebo že existovaly rozumné důvody dotýcnou pohledávku nepřihlásit.
- 21 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, odstoupení, nezaplacení ceny nebo její části nebo snížení ceny po uskutečnění plnění, ukládá členským státům povinnost snížit základ DPH, a tudíž výši DPH dlužné osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce protiplnění nebo jeho část. Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, kterou osoba povinná k dani obdržela (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 29 a citovaná judikatura).
- 22 Je zajisté pravda, že čl. 90 odst. 2 této směrnice umožňuje členským státům odchýlit se od tohoto pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění. Pokud se dotýcný členský stát rozhodl, že uplatní tuto odchylku, nemohou se osoby povinné k dani na základě odst. 1 tohoto článku dovolávat nároku na snížení svého základu daně u DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. května 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 23).
- 23 Nicméně tato možnost odchylky, která je striktně omezena na případy celkového nebo částečného nezaplacení, vychází z předpokladu, že nezaplacení protihodnoty může být za určitých okolností a z důvodu právní situace v dotýcném členském státě obtížné ověřit nebo může být jen dočasné (rozsudek ze dne 22. února 2018, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 37 a citovaná judikatura).
- 24 Uvedená možnost odchylky má tudíž pouze umožnit členským státům bojovat proti nejistotě spojené s vymáháním dlužných částek a neupravuje otázku, zda v případě konečného nezaplacení nelze provést snížení základu DPH (usnesení ze dne 24. října 2019, *Porr Építési Kft.*, C-292/19, nezveřejněné, EU:C:2019:901, bod 22 a citovaná judikatura).
- 25 Připuštění možnosti členských států vyloučit v takovém případě jakékoli snížení základu DPH by totiž bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH, z níž plyne zejména to, že podnik jako výběřčího daně na účet státu je třeba v plné míře osvobodit od konečného zatížení daní z přidané hodnoty, která byla nebo má být zaplacená v rámci jeho ekonomické činnosti, která sama podléhá DPH (usnesení ze dne 24. října 2019, *Porr Építési Kft.*, C-292/19, nezveřejněné, EU:C:2019:901, bod 23 a citovaná judikatura).
- 26 Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl, že situaci, která se vyznačuje konečným snížením závazků dlužníka vůči jeho věřitelům, nelze kvalifikovat jako „nezaplacení“ ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH (usnesení ze dne 24. října 2019, *Porr Építési Kft.*, C-292/19, nezveřejněné, EU:C:2019:901, bod 25 a citovaná judikatura).
- 27 V takovém případě musí členský stát umožnit snížení základu DPH, pokud osoba povinná k dani může prokázat, že pohledávka, kterou má vůči svému dlužníkovi, je s konečnou platností nevymahatelná (usnesení ze dne 24. října 2019, *Porr Építési Kft.*, C-292/19, nezveřejněné, EU:C:2019:901, bod 29).
- 28 V projednávané věci se jeví, že pohledávky dotčené v původním řízení takovou povahu mají.

- 29 Podle čl. 296 odst. 5 ZFPPIPP totiž vzhledem k tomu, že tyto pohledávky nebyly přihlášeny v úpadkovém řízení zahájeném vůči dotčeným dlužníkům, uvedené pohledávky zanikly, takže toto opomenutí vedlo k definitivnímu snížení závazků těchto dlužníků vůči společnosti SCT. Kromě toho je v každém případě nesporné, že tato úpadková řízení byla s konečnou platností ukončena a že pohledávky, které SCT měla vůči svým dlužníkům, nebyly na základě uvedených řízení vymoženy.
- 30 Z toho vyplývá, že takovou situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, nelze kvalifikovat jako „nezaplacení“ ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH, ale vztahuje se na ni odstavec 1 tohoto článku, z něhož vyplývá povinnost dotčeného členského státu snížit základ DPH z důvodu, že osoba povinná k dani neobdržela protiplnění.
- 31 V projednávané věci je přitom nárok na snížení základu daně společnosti SCT odepřen z důvodu, že tato společnost nedodržela požadavek vyplývající z vnitrostátního práva, podle kterého je toto snížení podmíněno tím, že osoba povinná k dani přihlásila pohledávky nevymožené v úpadkovém řízení.
- 32 Slovinská vláda tvrdí, že takový požadavek je založen na čl. 90 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH, které přiznávají členským státům prostor pro uvážení při stanovení podmínek a povinností, které musí osoby povinné k dani splnit vůči daňovým orgánům pro účely snížení základu daně.
- 33 V tomto ohledu je třeba uvést, že v souladu s čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH se základ daně přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.
- 34 Kromě toho podle článku 273 této směrnice mohou členské státy uložit povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, zejména za podmínky, že tato možnost nebude využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3 uvedené směrnice.
- 35 Vzhledem k tomu, že ustanovení čl. 90 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH neupřesňují kromě jimi stanovených mezí podmínky ani povinnosti, které členské státy mohou stanovit, přiznávají jim tato ustanovení prostor pro uvážení, zejména pokud jde o formalisty, které musí osoby povinné k dani splňovat vůči daňovým orgánům uvedených států, aby mohly snížit základ daně (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 32 a citovaná judikatura).
- 36 Opatření, která mají zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, se však mohou v zásadě odchýlit od dodržení pravidel týkajících se základu daně jen ve striktně nezbytných mezích pro dosažení tohoto specifického cíle. Tato opatření musí mít totiž co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH, a nemohou být tudíž používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 33).
- 37 Je tudíž třeba, aby se formalisty, které musí osoby povinné k dani splnit, aby mohly před daňovými orgány uplatnit nárok na snížení základu DPH, omezovaly na formalisty, které umožňují doložit, že po uzavření transakce s konečnou platností neobdrží protiplnění nebo jeho část. V tomto ohledu vnitrostátním soudům přísluší ověřit, zda je tomu tak u formalit vyžadovaných dotčným členským státem (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 34 a citovaná judikatura).
- 38 V projednávané věci takový požadavek, jako je požadavek dotčený v původním řízení, který váže přiměřené snížení základu daně v případě nezaplacení na přihlášení pohledávky osobou povinnou k dani v úpadkovém řízení vedeném proti dlužníkovi může v zásadě přispět jak k zajištění správného výběru DPH, tak k vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, a sleduje tak legitimní cíle uvedené v čl. 90 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. ledna 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, body 32 a 33, jakož i ze dne 6. prosince 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, body 35 a 36).

- 39 Pokud jde zaprvé o cíl předcházení daňovým únikům, je třeba uvést, že i když takový požadavek, jako je požadavek dotčený ve věci v původním řízení, může zabránit újmě státu, pokud pasivita osoby povinné k dani, která nepřihlásila svou pohledávku v úpadkovém řízení, vyplývá z jednání, která svědčí o koluzi mezi touto osobou povinnou k dani a jejím dlužníkem, je třeba uvést, že uplatnění tohoto požadavku má za následek systematické odírání nároku na snížení základu daně v případě nepřihlášení pohledávky, což vede k obecnému předpokladu o úniku, který překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajícího v předcházení daňovým únikům (obdobně viz rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 31 a citovaná judikatura).
- 40 Je třeba dodat, že s ohledem na spis, který má Soudní dvůr k dispozici, ze skutkových okolností sporu v původním řízení nic nesevídčí o daňovém úniku nebo zneužití.
- 41 Pokud jde zadruhé o cíl spočívající ve vyloučení rizika ztráty daňových příjmů, je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že nepřihlášení pohledávky v úpadkovém řízení zahájeném proti dlužníkovi znamená, že tato pohledávka v souladu s čl. 296 odst. 5 ZFPPIP přestane ve vztazích s dlužníkem v úpadku existovat, osoba povinná k dani nutně ztrácí možnost domoci se i částečného uspokojení své pohledávky, což případně vede k újmě pro daný členský stát.
- 42 Jak mimoto uvedla slovinská vláda, aniž jí bylo v tomto bodě odporováno, pouhé přihlášení pohledávky v úpadkovém řízení nelze považovat z hlediska finanční a administrativní zátěže za nadměrně omezující.
- 43 Pokud však osoba povinná k dani prokáže, že i kdyby svou pohledávku přihlásila, nebyla by tato pohledávka vymožená, překračuje skutečnost, že je snížení základu daně vyloučeno a že je tato osoba zatížena vyšší DPH, kterou v rámci svých ekonomických činností neobdržela, meze striktně nezbytné k dosažení cíle spočívajícího ve vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 27). V této situaci by totiž prostřednictvím přihlášení dotyčné pohledávky nemohlo být zabráněno žádné dodatečné újmě pro stát.
- 44 Pokud jde ostatně o otázku předkládajícího soudu týkající se skutečnosti, zda osoba povinná k dani musí mít možnost snížit základ daně rovněž v případě, že existovaly rozumné důvody pro nepřihlášení pohledávky, z předkládacího rozhodnutí ani z vyjádření předložených Soudnímu dvoru nevyplývá, že společnost SCT v projednávané věci v rámci daňového řízení takové důvody uplatnila. Vzhledem k neexistenci vztahu mezi touto situací a předmětem sporu v původním řízení není namístě se jí zabývat.
- 45 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že čl. 90 odst. 1 a článek 273 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, na jejímž základě se odmítá nárok osoby povinné k dani na snížení priznané daně z přidané hodnoty související s nevymahatelnou pohledávkou, jestliže tato osoba povinná k dani opomněla přihlásit tuto pohledávku v úpadkovém řízení zahájeném proti jejímu dlužníku, třebaže tato osoba povinná k dani prokáže, že i kdyby uvedenou pohledávku přihlásila, nevymohla by ji.

Ke třetí otázce

- 46 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, jaké důsledky by bylo třeba vyvodit ze situace, že by požadavek, který podmiňuje přiměřené snížení základu daně v případě nezaplacení přihlášením dlužné pohledávky osobou povinnou k dani v úpadkovém řízení zahájeném proti dlužníkovi, byl v rozporu s čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH.

- 47 V tomto ohledu je třeba připomenout, že vnitrostátní soud je při použití vnitrostátního práva povinen vykládat toto právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu dotčené směrnice, aby dosáhl jí zamýšleného výsledku, a tudíž souladu s čl. 288 třetím pododstavcem SFEU. Tato povinnost konformního výkladu vnitrostátního práva je totiž inherentní systému Smlouvy o FEU v tom, že umožňuje, aby vnitrostátní soud v rámci svých pravomocí zajistil plnou účinnost unijního práva, rozhoduje-li o sporu, který mu byl předložen (rozsudek ze dne 6. července 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, bod 34 a citovaná judikatura).
- 48 V tomto ohledu je třeba připomenout, že každému vnitrostátnímu soudu přísluší, aby jakožto orgán členského státu v rámci svých pravomocí upustil v rámci sporu, který mu byl předložen, od použití jakéhokoli vnitrostátního ustanovení odporujícího ustanovení unijního práva, které má přímý účinek (rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, bod 42 a citovaná judikatura).
- 49 Pokud jde o čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, jak bylo připomenuto v bodě 33 tohoto rozsudku, toto ustanovení stanoví, že v případech, na které se vztahuje, se základ daně přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.
- 50 I když tento článek ponechává členským státům určitý prostor pro uvážení při přijímání opatření umožňujících určit částku snížení, Soudní dvůr rozhodl, že tato okolnost nemá vliv na přesnou a bezpodmínečnou povahu povinnosti povolit snížení základu daně v případech, které stanoví uvedený článek. Tento článek tudíž splňuje podmínky požadované k tomu, aby měl přímý účinek (rozsudek ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 34 a citovaná judikatura).
- 51 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní soud musí na základě své povinnosti přijmout veškerá opatření k zajištění provedení tohoto ustanovení vykládat vnitrostátní právo v souladu s tímto ustanovením, nebo není-li takový konformní výklad možný, nesmí použít žádnou vnitrostátní právní úpravu, jejíž použití by vedlo k výsledku, který je v rozporu s uvedeným ustanovením.

K nákladům řízení

- 52 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 90 odst. 1 a článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, na jejímž základě se odmítá nárok osoby povinné k dani na snížení priznané daně z přidané hodnoty související s nevymahatelnou pohledávkou, jestliže tato osoba povinná k dani opomněla přihlásit tuto pohledávku v úpadkovém řízení zahájeném proti jejímu dlužníku, třebaže tato osoba povinná k dani prokáže, že i kdyby uvedenou pohledávku přihlásila, nevymohla by ji.**
- 2) Článek 90 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní soud musí na základě své povinnosti přijmout veškerá opatření k zajištění provedení tohoto ustanovení vykládat vnitrostátní právo v souladu s tímto ustanovením, nebo není-li takový konformní výklad možný, nesmí použít žádnou vnitrostátní právní úpravu, jejíž použití by vedlo k výsledku, který je v rozporu s uvedeným ustanovením.**

Podpisy.