Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 11. junija 2020*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člena 90 in 273 – Davčna osnova – Zmanjšanje – Zavrnitev – Neplačilo – Davčni zavezanec, ki svoje terjatve ni prijavil v stečajnem postopku, začetem zoper dolžnika – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti – Neposredni učinek“

V zadevi C-146/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Vrhovno sodišče (Slovenija) z odločbo z dne 30. januarja 2019, ki je na Sodišče prispela 21. februarja 2019, v postopku

SCT d.d., v stečaju,

proti

Republiki Sloveniji,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi P. G. Xuereb, predsednik senata, T. von Danwitz in A. Kumin (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: M. Longar, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. februarja 2020,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za SCT d.d., v stečaju, S. Pušenjak, odvetnica,

– za slovensko vlado T. Mihelič Žitko in V. Klemenc, agentki,

– za češko vlado M. Smolek, O. Serdula in J. Vláčil, agenti,

– za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– za Evropsko komisijo N. Gossement in M. Kocjan, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: slovenščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med SCT d.d., družbo v stečaju, in Republiko Slovenijo glede zavrnitve, da se družbi SCT odobri popravek zneska plačanega davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi z neizterjanimi terjatvami, ker ta družba teh terjatev ni prijavila v stečajnih postopkih, začetih zoper dolžnika.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 90 Direktive o DDV določa:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

4 Člen 273 te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Slovensko pravo

5 Člen 39, od (2) do (4), Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: ZDDV-1) določa:

„2. Pri preklicu naročila, vračilu ali znižanju cene po opravljeni dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša. Davčni zavezanec lahko popravi (zmanjša) znesek obračunanega DDV, če pisno obvesti kupca o znesku DDV, za katerega kupec nima pravice do odbitka.

3. Davčni zavezanec lahko tudi popravi (zmanjša) znesek obračunanega DDV, če na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali o uspešno zaključenem postopku prisilne poravnave ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti. Na enak način lahko ravna tudi davčni zavezanec, ki pridobi pravnomočni sklep sodišča o ustavitvi izvršilnega postopka oziroma drugo listino, iz katere je razvidno, da v zaključenem izvršilnem postopku ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti, ter davčni zavezanec, ki ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti, ker je bil dolžnik izbrisan iz sodnega registra oziroma drugih ustreznih registrov ali

predpisanih evidenc. Če davčni zavezanec naknadno prejme plačilo ali delno plačilo za opravljeno dobavo blaga oziroma storitev, v zvezi s katero je uveljavil popravek davčne osnove v skladu s tem odstavkom, mora od prejetega zneska obračunati DDV.

4. Ne glede na prejšnji odstavek lahko davčni zavezanec popravi (zmanjša) znesek obračunanega in neplačanega DDV od vseh priznanih terjatev, ki jih je prijavil v postopku prisilne poravnave oziroma stečajnem postopku.“

6 Člen 296 Zakona o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (v nadaljevanju: ZFPPIPP) določa:

„1. Upniki morajo v stečajnem postopku prijaviti vse svoje terjatve do stečajnega dolžnika, ki so nastale do začetka stečajnega postopka, razen tistih, za katere zakon določa, da se ne prijavijo.

[…]

5. Če upnik zamudi rok za prijavo terjatve iz prvega […] odstavka tega člena, njegova terjatev v razmerju do stečajnega dolžnika preneha in sodišče zavrže prepozno prijavo terjatve.

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7 Družba SCT je za davčno obdobje april 2014 naredila popravek obračunanega DDV v višini 272.471 EUR v zvezi z neplačanimi terjatvami, ki jih je imela do dveh družb, zoper kateri se je junija 2013 pravnomočno končal stečajni postopek.

8 Pristojni davčni organ je v okviru nadzora ugotovil, da družba SCT teh terjatev v zadevnih stečajnih postopkih ni prijavila in da so v skladu s členom 296 ZFPPIPP navedene terjatve prenehale. Na podlagi tega je ugotovil, da pogoji za odobritev zmanjšanja DDV niso izpolnjeni.

9 V okviru pritožbe družbe SCT je bilo potrjeno, da iz člena 39(3) ZDDV-1 izhaja, da je davčni zavezanec na podlagi pravnomočnega sklepa o zaključenem stečajnem postopku upravičen popraviti znesek obračunanega DDV samo, če je terjatev do stečajnega dolžnika prijavil. Davčni zavezanec naj bi s to prijavo tudi izkazal, da terjatev še vedno obstaja, kar naj bi bilo še zlasti pomembno, kadar gre – kot v obravnavanem primeru – za terjatve do oseb, povezanih z davčnim zavezancem.

10 Prvostopenjsko upravno sodišče, pri katerem je družba SCT vložila tožbo, je odločbi davčne uprave potrdilo. V zvezi s tem se je oprlo na člen 90 Direktive o DDV. Navedeno sodišče je menilo, da odstavek 1 tega člena sicer določa, da se pri neplačilu po dobavi davčna osnova ustrezno zmanjša, vendar da odstavek 2 navedenega člena državam članicam omogoča, da od tega odstopajo. Slovenski zakonodajalec naj bi uporabil ravno to možnost odstopanja.

11 Družba SCT v reviziji, ki jo je vložila pri Vrhovnem sodišču (Slovenija), trdi, da člen 39(3) ZDDV-1 ni odstop od obveznosti, določenih v členu 90(1) Direktive o DDV, ampak določa le pogoje, ki morajo biti izpolnjeni za zmanjšanje davčne osnove. Tako naj pri navedenem členu 39(3) ne bi šlo za uporabo člena 90(2) te direktive.

12 Vrhovno sodišče pojasnjuje, da člen 39(2) ZDDV-1, v katerem so našteti primeri, v katerih se davčna osnova za DDV zmanjša, ne vključuje primerov neplačila. Iz tega naj bi izhajalo, da je slovenski zakonodajalec uporabil člen 90(2) Direktive o DDV in tako za te primere določil izjemo od pravice do zmanjšanja davčne osnove za DDV.

13 Vendar je po mnenju tega sodišča na podlagi člena 39(3) ZDDV-1 mogoče ugotoviti, da je slovenski zakonodajalec vseeno določil štiri taksativno naštete primere, v katerih je zmanjšanje davčne osnove davčnemu zavezancu dovoljeno tudi v primeru neplačila, kar naj bi zato pomenilo „izjemo od izjeme“. Ti izjemni primeri naj bi izhajali iz tega, da davčni zavezanec ne more doseči poplačila svoje terjatve. Vendar naj bi se za priznanje pravice do zmanjšanja davčne osnove za DDV od davčnega zavezanca zahtevala nekatera ravnanja. Zadnjenavedeni naj bi moral to, da te terjatve ne more izterjati, dokazovati z uradnimi listinami, izdanimi v ustreznem pravnem postopku.

14 Navedeno sodišče meni, da je mogoče omejitev možnosti zmanjšanja davčne osnove za DDV, ki izhaja iz člena 39 ZDDV-1, šteti za neskladno s členom 90(2) Direktive o DDV, saj s tem zmanjšanje ni dovoljeno v vseh primerih, ko je neplačilo terjatve postalo dokončno, temveč je to vezano na dodatne zahteve, ki jih mora izpolniti davčni zavezanec.

15 V teh okoliščinah se Vrhovno sodišče sprašuje, ali je glede na načela, ki urejajo sistem DDV, ob uporabi izjeme iz člena 90(2) Direktive o DDV kljub temu dopustno zavrniti uveljavitev pravice do zmanjšanja davčne osnove za DDV zaradi neplačila, kadar davčni zavezanec, čeprav ni sodeloval pri davčni utaji ali izogibanju plačilu davka, ni izkazal potrebne skrbnosti za izterjavo svoje terjatve in za zagotovitev plačila DDV, dolgovanega državi.

16 Davčni zavezanec za DDV naj bi bil namreč vselej tudi eden od gradnikov sistema pobiranja tega davka, pri čemer naj bi za namene tega pobiranja in odvedbe plačanega DDV deloval za državo. Če bi bila davčnemu zavezancu pravica do zmanjšanja davčne osnove za DDV priznana v vsakem primeru, ko terjatev ni plačana, torej tudi tedaj, ko sam opusti svoje dolžnosti v sistemu DDV, naj bi ta s tem prikrajšal državo za možnost pridobitve zaračunanega DDV, ki ji pripada.

17 Če bi bilo mogoče pooblastilo, ki ga je zakonodajalec Unije podelil državam članicam, iz člena 90(2) Direktive o DDV razlagati tako, da nacionalnemu zakonodajalcu dopušča, da omeji možnost zmanjšanja davčne osnove za DDV zaradi dokončnega neplačila, pa se to sodišče sprašuje, ali je treba v skladu z Direktivo o DDV davčnemu zavezancu dati možnost, da dokaže, da te terjatve tudi ob prijavi v stečajnem postopku ne bi bile poplačane ali da obstajajo drugi razumni razlogi, ki upravičujejo opustitev prijave.

18 Nazadnje se navedeno sodišče sprašuje, ali je mogoče šteti, da ima člen 90(1) Direktive o DDV neposredni učinek tudi v primeru, ko je nacionalni zakonodajalec presegel okvir dopustnega urejanja izjem, ki jih določa člen 90(2) te direktive.

19 V teh okoliščinah je Vrhovno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je drugi odstavek 90. člena Direktive o DDV mogoče razumeti tako, da dopušča izjemo od pravice do zmanjšanja osnove za DDV tudi v primeru dokončnega neplačila, če je to dokončno neplačilo posledica opustitve dolžnega ravnanja davčnega zavezanca, na primer z opustitvijo prijave terjatev v stečajnem postopku zoper njegovega dolžnika kot v predmetni zadevi?

2. Ali je tudi v primeru, da je taka izjema od pravice do zmanjšanja davčne osnove za DDV dopustna, pravica do zmanjšanja davčne osnove za DDV zaradi neplačila vseeno podana, če davčni zavezanec dokaže, da tudi če bi prijavil terjatve v stečajnem postopku, te ne bi bile poplačane oziroma, da so za njegovo opustitev obstajali razumni razlogi?

3. Ali ima prvi odstavek 90. člena Direktive o DDV neposredni učinek tudi v primeru, ko je zakonodajalec države članice presegel okvir dopustnega urejanja izjem, ki jih določa drugi odstavek 90. člena Direktive o DDV?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

20 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 90(2) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, v skladu s katero se davčnemu zavezancu zavrne pravica do zmanjšanja plačanega DDV v zvezi z neizterljivo terjatvijo, kadar ta te terjatve ni prijavil v stečajnem postopku, začetem zoper njegovega dolžnika, tudi če ta davčni zavezanec dokaže, da navedena terjatev ne bi bila izterjana, čeprav bi jo prijavil, ali da so obstajali razumni razlogi za to, da zadevne terjatve ni prijavil.

21 Za odgovor na to vprašanje je treba opozoriti, da morajo v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV, ki se nanaša na preklic naročila, njegovo zavrnitev, celotno ali delno neplačilo oziroma znižanje cene po dobavi, države članice zmanjšati davčno osnovo za DDV in torej znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič, ko davčni zavezanec po sklenitvi transakcije ni prejel dela ali celotnega plačila. Ta določba je izraz temeljnega načela Direktive o DDV, v skladu s katerim davčno osnovo tvori dejansko prejeto plačilo in katerega posledica je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 29 in navedena sodna praksa).

22 Res je, da člen 90(2) navedene direktive državam članicam omogoča odstopanje od tega pravila pri celotnem ali delnem neplačilu cene transakcije. Kadar se je zadevna država članica odločila za uporabo tega odstopanja, se tako davčni zavezanci ne morejo na podlagi odstavka 1 tega člena sklicevati na pravico do zmanjšanja davčne osnove za DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 23).

23 Vendar ta možnost odstopanja, ki je strogo omejena na primere celotnega ali delnega neplačila, temelji na ideji, da je v nekaterih okoliščinah in zaradi obstoječega pravnega položaja v zadevni državi članici težko preveriti, ali protivrednost ni bila plačana, ali da je neplačilo le začasno (sodba z dne 22. februarja 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, točka 37 in navedena sodna praksa).

24 Navedena možnost odstopanja je tako namenjena le temu, da državam članicam omogoči boj proti negotovosti, povezani z izterjavo dolgovanih zneskov, in ne ureja vprašanja, ali je mogoče, da se v primeru dokončnega neplačila davčna osnova za DDV ne zmanjša (sklep z dne 24. oktobra 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, neobjavljen, EU:C:2019:901, točka 22 in navedena sodna praksa).

25 Priznanje možnosti državam članicam, da v takem primeru izključijo vsakršno zmanjšanje davčne osnove za DDV, bi bilo namreč v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, iz katerega zlasti izhaja, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo v celoti razbremeniti davka, ki ga je dolžno ali ga je plačalo v okviru svojih ekonomskih dejavnosti, za katere se plača DDV (sklep z dne 24. oktobra 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, neobjavljen, EU:C:2019:901, točka 23 in navedena sodna praksa).

26 Sodišče je v zvezi s tem razsodilo, da položaja, za katerega je značilno dokončno zmanjšanje obveznosti dolžnika do njegovih upnikov, ni mogoče opredeliti kot „neplačilo“ v smislu člena 90(2) Direktive o DDV (sklep z dne 24. oktobra 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, neobjavljen, EU:C:2019:901, točka 25 in navedena sodna praksa).

27 Tako mora v takem primeru država članica dovoliti zmanjšanje davčne osnove za DDV, če lahko davčni zavezanec dokaže, da je terjatev, ki jo ima do svojega dolžnika, dokončno neizterljiva (sklep z dne 24. oktobra 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, neobjavljen, EU:C:2019:901, točka 29).

28 V obravnavanem primeru je očitno, da gre v postopku v glavni stvari za take terjatve.

29 Ker te terjatve v stečajnih postopkih, začetih zoper zadevne dolžnike, niso bile prijavljene, so v skladu s členom 296(5) ZFPPIPP navedene terjatve prenehale, ta opustitev pa je zato povzročila dokončno zmanjšanje obveznosti navedenih dolžnikov do družbe SCT. Poleg tega nikakor ni sporno, da so bili ti stečajni postopki pravnomočno končani in da terjatve, ki jih je imela družba SCT do svojih dolžnikov, ob koncu navedenih postopkov niso bile izterjane.

30 Iz tega sledi, da položaja, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ni mogoče opredeliti za „neplačilo“ v smislu odstavka 2 člena 90 Direktive o DDV, temveč ta položaj spada na področje uporabe odstavka 1 tega člena, iz katerega izhaja obveznost zadevne države članice, da zmanjša davčno osnovo za DDV, ker davčni zavezanec ni prejel plačila.

31 V obravnavanem primeru pa je bila pravica do zmanjšanja davčne osnove družbi SCT zavrnjena, ker ta družba ni spoštovala zahteve, ki izhaja iz nacionalnega prava in v skladu s katero je to zmanjšanje pogojeno s tem, da davčni zavezanec neizterjane terjatve prijavi v stečajnem postopku.

32 Slovenska vlada navaja, da taka zahteva temelji na členu 90(1) in členu 273 Direktive o DDV, ki državam članicam priznavata diskrecijsko pravico pri določitvi pogojev in obveznosti, ki jih morajo pri davčnih organih izpolniti davčni zavezanci, da bi se jim davčna osnova zmanjšala.

33 V zvezi s tem je treba poudariti, da se v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

34 Poleg tega lahko države članice na podlagi člena 273 te direktive določijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, med drugim pod pogojem, da se ta možnost ne uporablja za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov poleg tistih obveznosti, ki so določene v poglavju 3 navedene direktive.

35 Glede na to, da člen 90(1) in člen 273 Direktive o DDV zunaj v njiju začrtanih meja ne določata niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, je s tema določbama državam članicam podeljeno polje proste presoje, zlasti v zvezi s formalnostmi, ki jih morajo pri davčnih organih izpolniti davčni zavezanci, da bi se jim davčna osnova zmanjšala (sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 32 in navedena sodna praksa).

36 Vendar lahko ukrepi za preprečevanje utaj ali izogibanja plačilu davka načeloma določajo odstopanja od pravil o davčni osnovi le v mejah, nujno potrebnih za dosego tega posebnega cilja. Na cilje in načela Direktive o DDV morajo namreč vplivati čim manj in se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV (sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 33 in navedena sodna praksa).

37 Zato je pomembno, da se formalnosti, ki jih morajo izpolniti davčni zavezanci, da bi pri davčnih organih izvrševali pravico do zmanjšanja davčne osnove za DDV, omejijo na tiste, ki omogočajo dokazovanje, da po sklenitvi transakcije plačilo – delno ali v celoti – dokončno ne bo prejeto. V zvezi s tem morajo nacionalna sodišča preveriti, ali je tako pri formalnostih, ki jih zahteva zadevna država članica (sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 34 in navedena sodna praksa).

38 V obravnavanem primeru lahko zahteva, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki ustrezno zmanjšanje davčne osnove v primeru neplačila pogojuje s tem, da davčni zavezanec neporavnano terjatev prijavi v stečajnem postopku, začetem zoper dolžnika, načeloma prispeva k pravilnemu pobiranju DDV in preprečevanju utaj ter k odpravi nevarnosti izgube davčnih prihodkov, s čimer se uresničujejo legitimni cilji iz člena 90(1) in člena 273 Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točki 32 in 33, ter z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točki 35 in 36).

39 Vendar je treba glede, prvič, cilja preprečevanja utaj – tudi če se lahko z zahtevo, kot je ta v postopku v glavni stvari, prepreči škoda za državo, kadar pasivnost davčnega zavezanca, ki svoje terjatve ni prijavil v stečajnem postopku, izhaja iz ravnanj, ki razkrivajo dogovarjanje med tem davčnim zavezancem in njegovim dolžnikom – poudariti, da uporaba te zahteve povzroči sistematično zavračanje pravice do zmanjšanja davčne osnove v primeru neprijave, kar pomeni splošno domnevo o obstoju utaje, ki presega to, kar je potrebno za doseganje cilja preprečevanja utaj (glej po analogiji sodbo z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 31 in navedena sodna praksa).

40 Dodati je treba, da glede na spis, ki je na voljo Sodišču, iz dejanskega stanja v sporu o glavni stvari ni razviden noben indic o davčni utaji ali zlorabi.

41 Glede, drugič, cilja odprave nevarnosti izgube davčnih prihodkov je treba navesti, da ker neprijava terjatve v stečajnem postopku, začetem zoper dolžnika, pomeni, da ta terjatev v skladu s členom 296(5) ZFPPIPP v razmerju do stečajnega dolžnika preneha, davčni zavezanec nujno izgubi možnost, da bi dosegel vsaj delno izterjavo svoje terjatve, kar – glede na okoliščine – pomeni škodo za zadevno državo članico.

42 Poleg tega, kot je navedla slovenska vlada, ne da bi se ji v zvezi s tem oporekalo, se zgolj prijava terjatve v stečajnem postopku z vidika finančnega in administrativnega bremena ne more šteti za pretirano zavezujočo.

43 Vendar če davčni zavezanec dokaže, da njegova terjatev ne bi bila izterjana, tudi če bi jo prijavil, izključitev zmanjšanja davčne osnove in naložitev bremena temu davčnemu zavezancu glede zneska DDV, ki ga v okviru svojih ekonomskih dejavnosti ni prejel, presega meje tistega, kar je nujno potrebno za doseganje cilja odprave nevarnosti izgube davčnih prihodkov (glej v tem smislu sodbo z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, točka 27). V tem primeru se namreč s prijavo zadevne terjatve ne bi mogla preprečiti nobena dodatna škoda za državo.

44 Poleg tega glede vprašanja predložitvenega sodišča, ali mora imeti davčni zavezanec možnost zmanjšati davčno osnovo, tudi kadar so za neprijavo terjatve obstajali razumni razlogi, niti iz predložitvene odločbe niti iz stališč, predloženih Sodišču, ni razvidno, da bi se v obravnavnem primeru družba SCT v okviru davčnega postopka sklicevala na take razloge. Ker med tem primerom in predmetom spora o glavni stvari ni povezave, navedenega primera ni treba obravnavati.

45 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 90(1) in člen 273 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, v skladu s katero se davčnemu zavezancu zavrne pravica do zmanjšanja plačanega DDV v zvezi z neizterljivo terjatvijo, kadar ta te terjatve ni prijavil v stečajnem postopku, začetem zoper njegovega dolžnika, tudi če ta davčni zavezanec dokaže, da navedena terjatev ne bi bila izterjana, čeprav bi jo prijavil.

Tretje vprašanje

46 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje o posledicah, ki bi jih bilo treba izpeljati iz domneve, da bi bila zahteva, ki ustrezno zmanjšanje davčne osnove v primeru neplačila pogojuje s tem, da davčni zavezanec neporavnano terjatev prijavi v stečajnem postopku, začetem zoper dolžnika, v nasprotju s členom 90(1) Direktive o DDV.

47 V zvezi s tem je treba spomniti, da mora nacionalno sodišče pri uporabi nacionalnega prava to pravo razlagati, kolikor je mogoče, ob upoštevanju besedila in namena zadevne direktive, da bi se dosegla v njej določeni rezultat in s tem skladnost s členom 288, tretji odstavek, PDEU. Ta obveznost skladne razlage nacionalnega prava je namreč neločljivo povezana s sistemom Pogodbe DEU, ker nacionalnemu

sodišču omogoča, da v okviru svoje pristojnosti zagotovi polni učinek prava Unije, kadar odloča v sporih, ki so mu predloženi (sodba z dne 6. julija 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, točka 34 in navedena sodna praksa).

48 Če nacionalno sodišče ne more razlagati nacionalne ureditve v skladu z zahtevami prava Unije, ima to sodišče, ki odloča v okviru svoje pristojnosti, kot organ države članice dolžnost, da v sporu, ki mu je predložen, ne uporabi nobene nacionalne določbe, ki je v nasprotju z določbo prava Unije z neposrednim učinkom (sodba z dne 19. decembra 2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, točka 42 in navedena sodna praksa).

49 Glede člena 90(1) Direktive o DDV, kot je bil naveden v točki 33 te sodbe, je treba navesti, da ta člen določa, da se v primerih, na katere se nanaša, davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

50 Čeprav ta člen državam članicam pri določitvi ukrepov, ki omogočajo določitev zneska zmanjšanja, tako dopušča neko polje proste presoje, je Sodišče presodilo, da to ne vpliva na natančnost in nepogojnost obveznosti priznanja pravice do zmanjšanja davčne osnove v primerih, na katere se nanaša navedeni člen. Zato ta člen izpolnjuje pogoje za neposredni učinek (sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 34 in navedena sodna praksa).

51 Glede na zgoraj navedeno je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da mora nacionalno sodišče v skladu s svojo obveznostjo, da sprejme vse ustrezne ukrepe za zagotovitev izvrševanja te določbe, nacionalno pravo razlagati v skladu s to določbo, ali če taka skladna razlaga ni mogoča, da ne sme uporabiti nobenega nacionalnega predpisa, uporaba katerega bi privedla do rezultata, ki bi bil v nasprotju z navedeno določbo.

Stroški

52 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

1. **Člen 90(1) in člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, v skladu s katero se davčnemu zavezancu zavrne pravica do zmanjšanja plačanega davka na dodano vrednost v zvezi z neizterljivo terjatvijo, kadar ta te terjatve ni prijavil v stečajnem postopku, začetem zoper njegovega dolžnika, tudi če ta davčni zavezanec dokaže, da navedena terjatev ne bi bila izterjana, čeprav bi jo prijavil.**

2. **Člen 90(1) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da mora nacionalno sodišče v skladu s svojo obveznostjo, da sprejme vse ustrezne ukrepe za zagotovitev izvrševanja te določbe, nacionalno pravo razlagati v skladu s to določbo, ali če taka skladna razlaga ni mogoča, da ne sme uporabiti nobenega nacionalnega predpisa, uporaba katerega bi privedla do rezultata, ki bi bil v nasprotju z navedeno določbo.**

Xuereb von Danwitz Kumin

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 11. junija 2020.

A. Calot Escobar
Sodni tajnik

P. G. Xuereb
Predsednik sedmega senata