Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 11. júna 2020*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Články 90 a 273 – Základ dane – Zníženie – Zamietnutie – Nezaplatenie – Zdaniteľná osoba, ktorá neprihlásila svoju pohľadávku v konkurznom konaní začatom voči dlžníkovi – Zásady daňovej neutrality a proporcionality – Priamy účinok“

Vo veci C-146/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vrhovno sodišče (Najvyšší súd, Slovinsko) z 30. januára 2019 a doručený Súdnemu dvoru 21. februára 2019, ktorý súvisí s konaním:

SCT d.d., v konkurze,

proti

Slovinskej republike,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory P. G. Xuereb, sudcovia T. von Danwitz a A. Kumin (spravodajca),

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: M. Longar, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. februára 2020,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– SCT d.d., v konkurze, v zastúpení: S. Pušenjak, odvetnica,

– slovinská vláda, v zastúpení: T. Mihelič Žitko a V. Klemenc, splnomocnené zástupkyne,

– česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, O. Serdula a J. Vláčil, splnomocnení zástupcovia,

– talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– Európska komisia, v zastúpení: N. Gossement a M. Kocjan, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: slovinčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou SCT d.d. v konkurze a Slovinskou republikou, ktorý sa týka odmietnutia priznať spoločnosti SCT zníženie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej a súvisiacej s nevymoženými pohľadávkami z dôvodu toho, že táto spoločnosť opomenula prihlásiť tieto pohľadávky do konkurzných konaní začatých proti dlžníkom.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 90 smernice o DPH stanovuje:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

2. V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“

4 Článok 273 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Slovinské právo

5 Ustanovenie § 39 ods. 2 a 4 Zakon o davku na dodano vrednost (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „ZDDV-1“) stanovuje:

„2. V prípade zrušenia objednávky, vrátenia tovaru alebo zníženia ceny po vykonaní dodávky sa základ dane primerane zníži. Zdaniteľná osoba môže upraviť (znížiť) výšku vypočítanej DPH, pokiaľ písomne informuje nadobúdateľa o výške DPH, v súvislosti s ktorou nemá právo na odpočet.

3. Zdaniteľná osoba môže tiež upraviť (znížiť) výšku vypočítanej DPH aj v prípade, ak v dôsledku právoplatného uznesenia súdu o ukončení konkurzného konania alebo o potvrdení vyrovnania táto suma nebola uhradená alebo nebola uhradená v celom rozsahu. Rovnako môže postupovať aj

zdaniteľná osoba, ktorej je adresované právoplatné súdne rozhodnutie o skončení exekučného konania alebo iný dokument, z ktorého zjavne vyplýva, že na záver konania o výkone nedostala platbu alebo celkovú platbu, pretože dlžník bol vymazaný z obchodného registra alebo z iných príslušných registrov či dokumentov. Ak zdaniteľná osoba následne dostane celkovú alebo čiastočnú platbu za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, v súvislosti s ktorým upravila základ dane v súlade s týmto odsekom, zaplatí DPH zo získanej sumy.

4. Bez ohľadu na ustanovenie predchádzajúceho odseku zdaniteľná osoba môže upraviť (znížiť) výšku vypočítanej, ale ešte nezaplatenej DPH súvisiacej so všetkými uznanými pohľadávkami, ktoré prihlásila vo vyrovnacom alebo konkurznom konaní.“

6 Podľa § 296 Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (zákon o hospodárskych a finančných činnostiach, insolvenčných konaniach a nútenom zrušení spoločností, ďalej len „ZFPPIPP“):

„1. Veritelia sú povinní prihlásiť v konkurznom konaní všetky svoje pohľadávky voči dlžníkovi v konkurze, ktoré vznikli do začatia konkurzného konania, s výnimkou pohľadávok, ktoré podľa zákona nemožno prihlásiť.

…

5. Ak veriteľ zmešká lehotu na prihlásenie pohľadávky stanovenú v odseku 1…, jeho pohľadávka voči dlžníkovi v konkurze zaniká, s tým, že súd odmietne neskorú žiadosť o prihlásenie pohľadávky do konkurzu.

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 SCT v rámci daňového obdobia apríl 2014 prikročila k úprave DPH vypočítanej na 272 471 eur z nezaplatených pohľadávok, ktoré mala voči dvom spoločnostiam, na majetok ktorých bolo konkurzné konanie s konečnou platnosťou ukončené v júni 2013.

8 V rámci kontroly príslušný daňový orgán konštatoval, že SCT tieto pohľadávky neprihlásila do predmetných konkurzných konaní a že podľa § 296 ZFPPIPP uvedené pohľadávky zanikli. Na tomto základe prijal záver, že podmienky požadované na získanie zníženia DPH neboli splnené.

9 V rámci odvolania v správnom konaní bolo vo vzťahu k spoločnosti SCT potvrdené, že z § 39 ods. 3 ZDDV-1 vyplýva, že zdaniteľná osoba má na základe právoplatného uznesenia o skončení konkurzného konania právo na úpravu vypočítanej DPH iba v prípade, že si uplatnila svoje pohľadávky voči dlžníkovi v konkurze. Týmto prehlásením zdaniteľná osoba tiež preukázala, že pohľadávka stále existuje, čo malo mimoriadnu dôležitosť, keďže ide o pohľadávky voči, ako v tomto prípade, osobám, s ktorými je zdaniteľná osoba prepojená.

10 Správny súd prvej inštancie, ktorý prejednával žalobu spoločnosti SCT, potvrdil rozhodnutie daňovej správy. V tejto súvislosti sa opieral o článok 90 smernice o DPH. Podľa uvedeného súdu hoci odsek 1 tohto článku stanovuje, že v prípade nezaplatenia po dodaní sa základ dane primerane zníži, odsek 2 uvedeného článku umožňuje členským štátom odchýliť sa od toho. Slovinský zákonodarca využil túto možnosť odchýlenia sa.

11 V kasačnej sťažnosti podanej na Vrhovno sodišče (Najvyšší súd, Slovinsko) SCT uvádzala, že § 39 ods. 3 ZDDV-1 nepredstavuje odchýlku od povinností stanovených v článku 90 ods. 1 smernice o DPH, ale uvádza iba podmienky, ktoré musia byť splnené na to, aby mohol byť základ dane znížený. Tento § 39 ods. 3 preto nezodpovedá uplatneniu článku 90 ods. 2 tejto smernice.

12 Vrhovno sodišče (Najvyšší súd) spresňuje, že § 39 ods. 2 ZDDV-1, ktorý vymenúva prípady, v ktorých sa daňový základ DPH zníži, neuvádza prípady nezaplatenia. Z toho vyplýva, že slovinský zákonodarca uplatnil článok 90 ods. 2 smernice o DPH a stanovil tak výnimku z práva na zníženie daňového základu DPH pre tieto prípady.

13 Podľa tohto súdu z § 39 ods. 3 ZDDV-1 však možno vyvodiť, že slovinský zákonodarca napriek tomu stanovil štyri taxatívne vymenované prípady, v ktorých sa zdaniteľnej osobe poskytuje zníženie základu dane, dokonca aj v prípade nezaplatenia, čo v dôsledku toho predstavuje „výnimku z výnimky“. Tieto výnimočné prípady vyplývajú z nemožnosti zdaniteľnej osoby získať úplné zaplatenie jej pohľadávky. Napriek tomu, pokiaľ ide o uznanie práva na zníženie základu dane na účely DPH, od zdaniteľnej osoby sa vyžadujú určité úkony. Zdaniteľná osoba tak musí preukázať nemožnosť vymôcť túto pohľadávku prostredníctvom úradných dokumentov vydaných v rámci príslušného právneho postupu.

14 Uvedený súd zastáva názor, že obmedzenie možnosti znížiť daňový základ DPH, ktoré vyplýva z § 39 ZDDV-1, možno považovať za nezlučiteľné s článkom 90 ods. 2 smernice o DPH, pretože zníženie nie je povolené vo všetkých prípadoch, keď sa nezaplatenie pohľadávky stalo konečným, ale naopak podriaďuje toto zníženie dodatočným podmienkam, ktoré musí zdaniteľná osoba splniť.

15 V tomto kontexte sa Vrhovno sodišče (Najvyšší súd) pýta, či vzhľadom na zásady, ktorými sa riadi systém DPH, je napriek tomu prípustné, aby sa za uplatnenia výnimiek stanovených v článku 90 ods. 2 smernice DPH odmietlo právo na zníženie základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia, ak zdaniteľná osoba, hoci sa nezúčastnila na podvode alebo daňovom úniku, nepreukázala, že na účely vymoženia svojej pohľadávky a zaplatenia DPH dlžnej štátu konala s potrebnou obozretnosťou.

16 Zdaniteľná osoba, ktorá je povinná platiť DPH, totiž predstavuje jeden zo základných prvkov systému výberu tejto dane, pričom v tomto zmysle je aj zástupcom štátu povereným vyberať a platiť prijatú DPH. Ak by sa tejto zdaniteľnej osobe priznalo právo znížiť základ dane na účely DPH vo všetkých prípadoch neuhradenia pohľadávok a v dôsledku toho aj vtedy, ak samotná zdaniteľná osoba neplní svoje povinnosti vyplývajúce zo systému DPH, štát by bol zbavený možnosti prijať vypočítanú DPH, ktorá mu patrí.

17 Za predpokladu, že by bolo možné vykladať právomoc priznanú členským štátom zo strany normotvorcu Únie na základe článku 90 ods. 2 smernice DPH v tom zmysle, že vnútroštátnemu zákonodarcovi umožňuje obmedziť možnosť znížiť základ dane na účely DPH pri konečnom nezaplatení, sa však tento súd pýta, či je podľa smernice o DPH potrebné dať zdaniteľnej osobe možnosť preukázať, že tieto pohľadávky by neboli splnené ani v prípade ich prihlásenia v rámci konkurzného konania, alebo že existujú iné oprávnené dôvody, s ohľadom na ktoré bolo takéto opomenutie prihlásenia opodstatnené.

18 Uvedený súd sa na záver pýta, či je možné predpokladať, že článku 90 ods. 1 smernice o DPH má priamy účinok aj v prípade, keď vnútroštátny zákonodarca prekročil prípustný rámec právnej úpravy týkajúci sa výnimiek stanovených v článku 90 ods. 2 tejto smernice.

19 Za týchto podmienok Vrhovno sodišče (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno článok 90 ods. 2 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že umožňuje výnimku z práva na zníženie základu dane na účely DPH aj v prípade konečného nezaplatenia ceny, pokiaľ je toto konečné nezaplatenie dôsledkom opomenutia zdaniteľnej osoby konať náležitým spôsobom, napríklad z dôvodu neprihlásenia pohľadávky do konkurzu vyhláseného voči dlžníkovi, tak ako v prejednávanej veci?

2. Existuje v prípade prípustnosti uvedenej výnimky z práva na zníženie základu dane na účely DPH právo znížiť predmetný základ dane z dôvodu nezaplatenia v prípade, že zdaniteľná osoba preukáže, že aj pokiaľ by svoje pohľadávky do konkurzu prihlásila, ostali by neuhradené, alebo preukáže, že na neprihlásenie pohľadávky mala oprávnené dôvody?

3. Má článok 90 ods. 1 smernice o DPH priamy účinok aj v prípade, keď zákonodarca členského štátu prekročil prípustný rámec právnej úpravy týkajúci sa výnimiek stanovených v článku 90 ods. 2 tejto smernice?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

20 Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 90 ods. 2 smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa právo na zníženie zaplatenej DPH súvisiacej s nevymožiteľnou pohľadávkou zdaniteľnej osobe odmietne, ak táto zdaniteľná osoba opomenula prihlásiť túto pohľadávku do konkurzného konania začatého voči jej dlžníkovi, hoci táto zdaniteľná osoba preukáže, že ak by uvedenú pohľadávku prihlásila, nebola by uhradená, alebo že na neprihlásenie predmetnej pohľadávky existovali iné oprávnené dôvody.

21 Na účely odpovede na túto otázku treba pripomenúť, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH, ktorý sa týka prípadov zrušenia, odmietnutia a úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo zníženia ceny po dodaní, ukladá členským štátom povinnosť znížiť základ dane na účely DPH, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď po ukončení transakcie zdaniteľná osoba nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Toto ustanovenie je vyjadrením základnej zásady smernice o DPH, podľa ktorej je základom dane skutočne získaná protihodnota a ktorej dôsledok spočíva v tom, že daňová správa nemôže vyberať z titulu DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba (rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 29 a citovaná judikatúra).

22 Článok 90 ods. 2 tejto smernice umožňuje členským štátom odchýliť sa od tohto pravidla v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny transakcie. Keď sa teda dotknutý členský štát rozhodol uplatňovať túto výnimku, zdaniteľné osoby sa nemôžu na základe odseku 1 tohto článku dovolávať práva na zníženie ich základu dane na účely DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 23).

23 Táto možnosť výnimky, ktorá sa striktne obmedzuje na prípad úplného alebo čiastočného nezaplatenia, je však založená na myšlienke, že nezaplatenie protihodnoty môže byť za určitých okolností a z dôvodu právnej situácie existujúcej v dotknutom členskom štáte ťažké overiť alebo môže byť len dočasným stavom (rozsudok z 22. februára 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 37 a citovaná judikatúra).

24 Preto má uvedená možnosť výnimky za cieľ iba umožniť členským štátom bojovať s neistotou spojenou s vymáhaním dlžných súm a nerieši otázku, či zníženie základu dane na účely DPH možno nevykonať v prípade konečného nezaplatenia (uznesenie z 24. októbra 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, neuverejnené, EU:C:2019:901, bod 22 a citovaná judikatúra).

25 Pripustiť možnosť, že členské štáty by v takom prípade mohli vylúčiť akékoľvek zníženie základu dane pre DPH, by odporovalo zásade neutrality DPH, z ktorej najmä vyplýva, že podnikateľ ako príjemca dane na účet štátu musí byť zbavený bremena splatnej alebo zaplatenej dane v rámci svojich podnikateľských činností, ktoré samotné podliehajú DPH (uznesenie z 24. októbra 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, neuverejnené, EU:C:2019:901, bod 23 a citovaná judikatúra).

26 Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že situáciu charakterizovanú konečným znížením záväzkov dlžníka voči veriteľom nemožno kvalifikovať ako „nezaplatenie“ v zmysle článku 90 ods. 2 smernice o DPH (uznesenie z 24. októbra 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, neuverejnené, EU:C:2019:901, bod 25 a citovaná judikatúra).

27 V takom prípade musí členský štát umožniť zníženie základu dane na účely DPH, ak zdaniteľná osoba môže preukázať, že pohľadávka voči jej dlžníkovi je s konečnou platnosťou nevymožiteľná (uznesenie z 24. októbra 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, neuverejnené, EU:C:2019:901, bod 29).

28 V danom prípade sa zdá, že pohľadávky, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, sú takej povahy.

29 Podľa § 296 ods. 5 ZFPPIPP totiž pri neprihlásení týchto pohľadávok do konkurzných konaní začatých voči dotknutým dlžníkom uvedené pohľadávky zanikajú, takže toto opomenutie má za dôsledok konečné zníženie záväzkov týchto dlžníkov voči spoločnosti SCT. Okrem toho a v žiadnom prípade nie je sporné, že tieto konkurzné konania boli s konečnou platnosťou ukončené a že pohľadávky spoločnosti SCT voči jej dlžníkom neboli ku koncu uvedených konaní uhradené.

30 Z toho vyplýva, že situáciu, ako je situácia vo veci samej, nemožno kvalifikovať ako „nezaplatenie“ v zmysle odseku 2 článku 90 smernice o DPH, ale patrí pod odsek 1 tohto článku, z ktorého pre dotknutý členský štát vyplýva povinnosť znížiť základ dane na účely DPH z dôvodu, že zdaniteľná osoba nezískala protihodnotu.

31 V danom prípade sa spoločnosti SCT právo na zníženie základu dane odmietlo z dôvodu, že táto spoločnosť nesplnila požiadavku vyplývajúcu z vnútroštátneho práva, podľa ktorej je toto zníženie podmienené prihlásením neuhradených pohľadávok zdaniteľnou osobou v konkurznom konaní.

32 Slovinská vláda uvádza, že taká požiadavka je založená na článku 90 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH, ktoré priznávajú členským štátom právomoc posúdenia pri stanovení podmienok a povinností, ktoré musia zdaniteľné osoby voči daňovým orgánom splniť na účely zníženia základu dane.

33 V tejto súvislosti treba poznamenať, že podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

34 Okrem toho podľa článku 273 tejto smernice členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že sa táto možnosť neuplatní na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3 tejto smernice.

35 Keďže ustanovenia článku 90 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH mimo nimi stanoveného rámca nespresňujú podmienky, ani povinnosti, ktoré môžu stanoviť členské štáty, tieto ustanovenia priznávajú členským štátom určitú mieru voľnej úvahy, najmä pokiaľ ide o náležitosti, ktoré majú zdaniteľné osoby splniť voči daňovým orgánom, aby mohlo dôjsť k zníženiu základu dane (rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 32 a citovaná judikatúra).

36 Opatrenia, ktoré majú brániť podvodom alebo daňovým únikom, sa v zásade môžu odchýliť od pravidiel týkajúcich sa základu dane len v rozsahu striktne nevyhnutnom na dosiahnutie tohto osobitného cieľa. Musia totiž čo najmenej ovplyvniť ciele a zásady smernice o DPH a nemôžu preto byť použité takým spôsobom, ktorý by narušoval neutralitu DPH (rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 33 a citovaná judikatúra).

37 Je preto nevyhnutné, aby sa náležitosti, ktoré má zdaniteľná osoba splniť na to, aby sa pred daňovými orgánmi mohla domáhať práva na zníženie základu dane na účely DPH, obmedzovali len na náležitosti, ktoré umožňujú preukázať, že po ukončení transakcie celá protihodnota alebo jej časť v konečnom dôsledku nebude získaná. V tejto súvislosti prináleží vnútroštátnym súdom, aby pri náležitostiach vyžadovaných dotknutým členským štátom preverili, či ide o taký prípad (rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 34 a citovaná judikatúra).

38 V danom prípade požiadavka, ako je požiadavka vo veci samej, ktorá podmieňuje primerané zníženie základu dane v prípade nezaplatenia prihlásením nezaplatenej pohľadávky zdaniteľnou osobou v konkurznom konaní začatom voči dlžníkovi, v zásade môže prispievať k zabezpečeniu riadneho výberu DPH a k predchádzaniu daňovým podvodom, ako aj k zabráneniu nebezpečenstva straty daňových príjmov a sleduje tak legitímne ciele uvádzané v článku 90 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, body 32 a 33, ako aj zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, body 35 a 36).

39 Pokiaľ ide po prvé o cieľ predchádzania daňovým podvodom, hoci požiadavka, ako je požiadavka vo veci samej, môže predchádzať vzniku škody pre štát, ak pasivita zdaniteľnej osoby, ktorá neprihlásila svoju pohľadávku do konkurzného konania, vyplýva z kolúzneho konania medzi touto zdaniteľnou osobou a jej dlžníkom, treba poznamenať, že uplatňovanie tejto požiadavky má za účinok systematické odmietanie práva na zníženie základu dane v prípade neprihlásenia, čo vedie k všeobecnej prezumpcii podvodu, ktorá ide nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa, ktorým je predchádzanie daňovým podvodom (pozri analogicky rozsudok zo 7. septembra 2017, Eqiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 31 a citovanú judikatúru).

40 Treba dodať, že vzhľadom na spis, ktorým disponuje Súdny dvor, zo skutkového stavu veci samej nevyplýva žiadna indícia daňového podvodu alebo zneužitia.

41 Čo sa po druhé týka cieľa zabránenia nebezpečenstva straty daňových príjmov treba poznamenať, že keďže neprihlásenie pohľadávky v konkurznom konaní začatom voči dlžníkovi predpokladá, že táto pohľadávka podľa § 296 ods. 5 ZFPPIPP vo vzťahoch s dlžníkom v konkurze zaniká, zdaniteľná osoba nevyhnutne stráca možnosť získať hoci len čiastočnú úhradu svojej pohľadávky, čo sa prípadne prejavuje vznikom škody pre dotknutý členský štát.

42 Okrem toho, ako to uvádzala slovinská vláda, bez toho, aby jej v tomto bode niekto odporoval, jednoduché prihlásenie pohľadávky v konkurznom konaní nemožno z hľadiska finančných a administratívnych nákladov považovať za neprimerane obmedzujúce.

43 Ak však zdaniteľná osoba preukáže, že hoci by prihlásila svoju pohľadávku, táto pohľadávka by nebola uhradená, vylúčenie zníženia základu dane a zaťaženie zdaniteľnej osoby sumou DPH, ktorú v rámci svojich hospodárskych činností nezískala, prekračuje medze striktne nevyhnutné na dosiahnutie cieľa zabránenia nebezpečenstva straty daňových príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. mája 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 27). Za tejto hypotézy totiž prihlásením dotknutej pohľadávky nemožno predísť žiadnej dodatočnej škode pre štát.

44 Navyše pokiaľ ide o otázku vnútroštátneho súdu týkajúcu sa toho, či zdaniteľná osoba musí mať možnosť prikročiť k zníženiu základu dane aj vtedy, ak existujú oprávnené dôvody pre neprihlásenie pohľadávky, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania ani z pripomienok predložených Súdnemu

dvoru nevyplýva, že v danom prípade by SCT uplatňovala také dôvody v rámci daňového konania. Pri absencii súvislosti medzi touto hypotézou a predmetom sporu vo veci samej sa tejto otázke netreba venovať.

45 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na prvú a druhú otázku odpovedať, že článok 90 ods. 1 a článok 273 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa právo na zníženie zaplatenej DPH súvisiacej s nevymožiteľnou pohľadávkou zdaniteľnej osobe odmietne, ak táto zdaniteľná osoba opomenula prihlásiť túto pohľadávku do konkurzného konania začatého voči jej dlžníkovi, hoci táto zdaniteľná osoba preukáže, že ak by uvedenú pohľadávku prihlásila, nebola by uhradená.

O tretej otázke

46 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta na dôsledky, ktoré treba vyvodzovať v prípade, že požiadavka, ktorá podmieňuje primerané zníženie základu dane v prípade nezaplatenia prihlásením nezaplatenej pohľadávky zdaniteľnou osobou do konkurzného konania začatého voči dlžníkovi, odporuje článku 90 ods. 1 smernice o DPH.

47 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že vnútroštátne súdy, ktoré uplatňujú vnútroštátne právo, sú povinné vykladať toto právo v čo najväčšej miere v zmysle znenia a účelu predmetnej smernice, aby sa dosiahol ňou sledovaný výsledok, a teda konať v súlade s článkom 288 tretím odsekom ZFEÚ. Táto povinnosť konformného výkladu vnútroštátneho práva je totiž vnútorne spätá so systémom Zmluvy o FEÚ, keďže umožňuje vnútroštátnym súdom zaistiť v rámci ich právomocí úplnú účinnosť práva Únie pri rozhodovaní sporov, ktoré im boli predložené (rozsudok zo 6. júla 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, bod 34 a citovaná judikatúra).

48 Ak vnútroštátny súd nemôže podať výklad vnútroštátnej právnej úpravy v súlade s požiadavkami práva Únie, uvedený súd, ktorý rozhoduje v rámci svojej právomoci, má ako orgán členského štátu povinnosť neuplatniť akékoľvek vnútroštátne ustanovenie odporujúce ustanoveniu práva Únie, ktoré má priamy účinok v spore, o ktorom rozhoduje (rozsudok z 19. decembra 2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, bod 42 a citovaná judikatúra).

49 Pokiaľ ide o článok 90 ods. 1 smernice o DPH, ako bolo pripomenuté v bode 33 tohto rozsudku, toto ustanovenie uvádza, že v prípadoch ktoré sú tam upravené, sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

50 Tento článok síce ponecháva členským štátom určitú mieru voľnej úvahy pri stanovení opatrení, na základe ktorých možno vymedziť sumu zodpovedajúcu zníženiu, táto okolnosť však nemá vplyv na presný a nepodmienečný charakter povinnosti vyhovieť zníženiu základu dane v prípadoch stanovených týmto článkom. Tento článok teda spĺňa podmienky na to, aby mal priamy účinok (rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 34 a citovaná judikatúra).

51 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na tretiu otázku odpovedať, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátny súd musí na základe povinnosti prijať všetky vhodné opatrenia na zabezpečenie vykonania tohto ustanovenia, ktorá je mu uložená, vykladať vnútroštátne právo v súlade s touto povinnosťou, alebo ak takýto konformný výklad nie je možný, ponechať neuplatneným akékoľvek vnútroštátne ustanovenie, ktorého uplatnenie by viedlo k výsledku odporujúcemu uvedenému ustanoveniu.

O trovách

52 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

1. **Článok 90 ods. 1 a článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa právo na zníženie zaplatenej dane z pridanej hodnoty súvisiacej s nevymožiteľnou pohľadávkou zdaniteľnej osobe odmietne, ak táto zdaniteľná osoba opomenula prihlásiť túto pohľadávku do konkurzného konania začatého voči jej dlžníkovi, hoci táto zdaniteľná osoba preukáže, že ak by uvedenú pohľadávku prihlásila, nebola by uhradená.**

2. **Článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátny súd musí na základe povinnosti prijať všetky vhodné opatrenia na zabezpečenie vykonania tohto ustanovenia, ktorá je mu uložená, vykladať vnútroštátne právo v súlade s touto povinnosťou, alebo ak takýto konformný výklad nie je možný, ponechať neuplatneným akékoľvek vnútroštátne ustanovenie, ktorého uplatnenie by viedlo k výsledku odporujúcemu uvedenému ustanoveniu.**

Podpisy