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 nevymoženými 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 odstavec 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 odchýlily. 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 dotyčnou 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 dotyčný 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 dotyčném 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 výběrčího daně na účet státu je třeba v plné míře osvobodit od konečného zatížení daní z přidané hodnoty, která byla nebo má být zaplacena 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 formality, 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 formality, které musí osoby povinné k dani splnit, aby mohly před daňovými orgány uplatnit nárok na snížení základu DPH, omezovaly na formality, 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 dotyčným 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 odpírání 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, Eqiom 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 nesvědčí 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 ZFPPIPP 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 vymožena, překračuje skutečnost, že je snížení základu daně vyloučeno a že je tato osoba zatížena výší 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 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.

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 jakéhokoliv 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 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.**

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.