

## Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

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 nepohlásila svou pohledávku v úpadkovém řízení zahájeném proti dlužníkovi – Zásady daňové neutrality a proporcionality – Přímý úžinek“

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 zmocněnkyni,
- za českou vládu M. Smolkem, O. Serdulou a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi N. Gossement a M. Kocjan, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v této věci bez stanoviska,

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 daní 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 daní 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 daní 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 daní 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 překročováním 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 daní přiměřeně sníží. Osoba povinná k dani může opravit (snížit) výši přiznané DPH, jestliže písemně informuje kupujícího o výši DPH, pro kterou poslední 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 úspěšného ukončeného vyrovnání. Stejným způsobem může postupovat i osoba povinná k dani, která obdrží pravomocné soudní rozhodnutí o přerušении 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 daní 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 priznané 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 věřiteli 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 věřiteli dlužníkovi v úpadku zaniká a soud opožděné přihlášení pohledávky zamítne.

[...]“

### **Spor v povodním řízení a pedběžné otázky**

7 Společnost SCT provedla za zdařovací období dubna 2014 opravu priznané DPH ve výši 272 471 euro z nesplacených pohledávek, které měla věřitelka společně, 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 priznané 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 u věřitelů 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) upesuje, že §l. 39 odst. 2 ZDDV-1, který uvádí případy snížení základu DPH, nezmiňuje případy nezaplacení. Z toho vyplývá, že slovenský zákonodárce použil §l. 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 §l. 39 odst. 3 ZDDV-1 vyvodit, že slovenský zákonodárce nicméně stanovil tyto 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 §l. 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 §l. 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 státem unijním normotvůrcem na základě §l. 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 odvodující jejich nepřihlášení.

18 Konečně si uvedený soud klade otázku, zda lze mít za to, že §l. 90 odst. 1 směrnice o DPH má primární účinek, zejména v případě, že vnitrostátní zákonodárce překročí přípustný rámec právní úpravy týkající se odchylek stanovených v §l. 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 §l. 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 primý účinek i v případě, že zákonodárce členského státu překročil rámec přípustné právní úpravy odchylek stanovených v čl. 90 odst. 2 této směrnice?

## **K pedbžným 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 priznané daně z předané 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 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 dočasně (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

výběr?ího dan? na ú?et státu je t?eba v plné mí?e osvobodit od kone?ného zatížení daní z p?ídané hodnoty, která byla nebo má být zaplacená v rámci jeho ekonomické ?innosti, která sama podléhá DPH (usnesení ze dne 24. ?íjna 2019, Porr Építési Kft., C?292/19, nezve?ejné, EU:C:2019:901, bod 23 a citovaná judikatura).

26 Soudní dv?r v tomto ohledu rozhodl, že situaci, která se vyzna?uje kone?ným snížením závazk? dlužníka v?i jeho v?itel?m, nelze kvalifikovat jako „nezaplacení“ ve smyslu ?l. 90 odst. 2 sm?rnice o DPH (usnesení ze dne 24. ?íjna 2019, Porr Építési Kft., C?292/19, nezve?ejné, EU:C:2019:901, bod 25 a citovaná judikatura).

27 V takovém p?ípad? musí ?lenský stát umožnit snížení základu DPH, pokud osoba povinná k dani m?že prokázat, že pohledávka, kterou má v?i svému dlužníkovi, je s kone?nou platností nevymahatelná (usnesení ze dne 24. ?íjna 2019, Porr Építési Kft., C?292/19, nezve?ejné, EU:C:2019:901, bod 29).

28 V projednávané v?ci se jeví, že pohledávky dot?ené v p?vodním ?ízení takovou povahu mají.

29 Podle ?l. 296 odst. 5 ZFPPIP totíž vzhledem k tomu, že tyto pohledávky nebyly p?ihlášeny v úpadkovém ?ízení zahájeném v?i dot?eným dlužník?m, uvedené pohledávky zanikly, takže toto opomenutí vedlo k definitivnímu snížení závazk? t?chto dlužník? v?i spole?nosti SCT. Krom? toho je v každém p?ípad? nesporné, že tato úpadková ?ízení byla s kone?nou platností ukon?ena a že pohledávky, které SCT m?la v?i svým dlužník?m, nebyly na základ? uvedených ?ízení vymo?eny.

30 Z toho vyplývá, že takovou situaci, jako je situace dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, nelze kvalifikovat jako „nezaplacení“ ve smyslu ?l. 90 odst. 2 sm?rnice o DPH, ale vztahuje se na ni odstavec 1 tohoto ?lánku, z n?hož vyplývá povinnost dot?eného ?lenského státu snížit základ DPH z d?vodu, že osoba povinná k dani neobdržela protipln?ní.

31 V projednávané v?ci je p?itom nárok na snížení základu dan? spole?nosti SCT odep?en z d?vodu, že tato spole?nost nedodr?ela požadavek vyplývající z vnitrostátního práva, podle kterého je toto snížení podmín?no tím, že osoba povinná k dani p?ihlásila pohledávky nevymo?ené v úpadkovém ?ízení.

32 Slovinská vláda tvrdí, že takový požadavek je založen na ?l. 90 odst. 1 a ?lánku 273 sm?rnice o DPH, které p?iznávají ?lenským stát?m prostor pro uvážení p?i stanovení podmínek a povinností, které musí osoby povinné k dani splnit v?i da?ovým orgán?m pro ú?ely snížení základu dan?.

33 V tomto ohledu je t?eba uvést, že v souladu s ?l. 90 odst. 1 sm?rnice o DPH se základ dan? p?im??en? sníží za podmínek stanovených ?lenskými státy.

34 Krom? toho podle ?lánku 273 této sm?rnice mohou ?lenské státy uložit povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru DPH a k p?edcházení da?ovým únik?m, zejména za podmínky, že tato možnost nebude využita k ukládání dodate?ných faktura?ních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3 uvedené sm?rnice.

35 Vzhledem k tomu, že ustanovení ?l. 90 odst. 1 a ?lánku 273 sm?rnice o DPH neup?es?ují krom? jimi stanovených mezí podmínky ani povinnosti, které ?lenské státy mohou stanovit, p?iznávají jim tato ustanovení prostor pro uvážení, zejména pokud jde o formality, které musí osoby povinné k dani spl?ovat v?i da?ovým orgán?m uvedených stát?, aby mohly snížit základ dan? (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 zřetelně, který by zpochybnil neutralitu DPH (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 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 umožní doložit, že po uzavření transakce s konečnou platností neobdrží protiplnění nebo jeho část. V tomto ohledu vnitrostátním soudem 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 příjemce 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 zprvu 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 svádí 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 ZFPPIP přestane ve vztazích s dlužníkem v úpadku existovat, osoba povinná k dani nutně ztrácí možnost domoci se i řádného 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 újm? pro stát.

44 Pokud jde o ostatn? o otázku p?edkládajícího soudu týkající se skute?nosti, zda osoba povinná k dani musí mít možnost snížit základ dan? rovn?ž v p?ípad?, že existovaly rozumné d?vody pro nep?ihlášení pohledávky, z p?edkládacího rozhodnutí ani z vyjád?ení p?edložených Soudnímu dvoru nevyplyvá, že spole?nost SCT v projednávané v?ci v rámci da?ového ?ízení takové d?vody uplatnila. Vzhledem k neexistenci vztahu mezi touto situací a p?edm?tem sporu v p?vodním ?ízení není namíst? se jí zabývat.

45 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na první a druhou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 90 odst. 1 a ?lánek 273 sm?rnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu, na jejímž základ? se odmítá nárok osoby povinné k dani na snížení p?iznané dan? z p?idané hodnoty související s nevymahatelnou pohledávkou, jestliže tato osoba povinná k dani opomn?la p?ihlásit tuto pohledávku v úpadkovém ?ízení zahájeném proti jejímu dlužníku, t?ebaže tato osoba povinná k dani prokáže, že i kdyby uvedenou pohledávku p?ihlásila, nevymohla by ji.

### **Ke t?etí otázce**

46 Podstatou t?etí otázky p?edkládajícího soudu je, jaké d?sledky by bylo t?eba vyvodit ze situace, že by požadavek, který podmi?uje p?im??ené snížení základu dan? v p?ípad? nezaplacení p?ihlášením dlužné pohledávky osobou povinnou k dani v úpadkovém ?ízení zahájeném proti dlužníkovi, byl v rozporu s ?l. 90 odst. 1 sm?rnice o DPH.

47 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že vnitrostátní soud je p?i použití vnitrostátního práva povinen vykládat toto právo v co možná nejv?tším rozsahu ve sv?tle zn?ní a ú?elu dot?ené sm?rnice, aby dosáhl jí zamýšleného výsledku, a tudíž souladu s ?l. 288 t?etím pododstavcem SFEU. Tato povinnost konformního výkladu vnitrostátního práva je totiž inherentní systému Smlouvy o FEU v tom, že umož?uje, aby vnitrostátní soud v rámci svých pravomocí zajistil plnou ú?innost unijního práva, rozhoduje-li o sporu, který mu byl p?edložen (rozsudek ze dne 6. ?ervence 2017, Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, bod 34 a citovaná judikatura).

48 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že každému vnitrostátnímu soudu p?ísluší, aby jakožto orgán ?lenského státu v rámci svých pravomocí upustil v rámci sporu, který mu byl p?edložen, od použití jakéhokoliv vnitrostátního ustanovení odporujícího ustanovení unijního práva, které má p?ímý ú?inek (rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Deutsche Umwelthilfe, C?752/18, EU:C:2019:1114, bod 42 a citovaná judikatura).

49 Pokud jde o ?l. 90 odst. 1 sm?rnice o DPH, jak bylo p?ipomenuto v bod? 33 tohoto rozsudku, toto ustanovení stanoví, že v p?ípadech, na které se vztahuje, se základ dan? p?im??en? sníží za podmínek stanovených ?lenskými státy.

50 I když tento ?lánek ponechává ?lenským stát?m ur?itý prostor pro uvážení p?i p?ijímání opat?ení umož?ujících ur?it ?ástek snížení, Soudní dv?r rozhodl, že tato okolnost nemá vliv na p?esnou a bezpodmíne?nou povahu povinnosti povolit snížení základu dan? v p?ípadech, které stanoví uvedený ?lánek. Tento ?lánek tudíž spl?uje podmínky požadované k tomu, aby m?l p?ímý ú?inek (rozsudek ze dne 15. kv?tna 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, bod 34 a citovaná judikatura).

51 S ohledem na výše uvedené úvahy je t?eba na t?etí otázku odpov?d?t tak, že ?l. 90 odst. 1 sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní soud musí na základ? své povinnosti p?ijmout veškerá opat?ení k zajišt?ní 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 prodané 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 prodané 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.

\* – Jednací jazyk: slovinština.