Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

29. února 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Odchylka stanovená v čl. 90 odst. 2 – Základ daně – Snížení základu daně – Celkové nebo částečné nezaplacení ceny – Prekluzivní lhůta pro podání žádosti o *ex post* snížení základu DPH – Den, od kterého začíná běžet prekluzivní lhůta – Nárok osoby povinné k dani na úroky“

Ve věci C-314/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Varchoven administrativen sad, Bulharsko) ze dne 4. května 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 11. května 2022, v řízení

„Consortium Remi Group“ AD

proti

Direktor na Direktsia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení: Z. Csehi (zpravodaj), předseda senátu, M. Ilešič a D. Gratsias, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: R. Stefanova-Kamiševa, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. května 2023,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite: M. Koleva a S. Petkov,

– za bulharskou vládu: T. Mitova, jako zmocněnkyně,

– za Evropskou komisi: D. Drambozova a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyně,

* Jednací jazyk: bulharština.

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 7. září 2023,

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 společností „Consortium Remi Group“ AD a ředitelem ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ pro město Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy (Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, Bulharsko) (dále jen „ředitel“) ve věci odmítnutí uvedeného ředitele provést ve prospěch společnosti Consortium Remi Group opravu částky daně z přidané hodnoty (DPH), kterou tato společnost zaplatila z pohledávek nezaplacených dlužníky.

Právní rámec

Unijní právo

Akt o přistoupení Bulharské republiky k Evropské unii

3 Článek 2 Aktu o podmínkách přistoupení Bulharské republiky a Rumunska k Evropské unii a úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. věst. 2005, L 157, s. 203), stanoví:

„Ode dne přistoupení se ustanovení původních smluv a aktů přijatých orgány Společenství a Evropskou centrální bankou přede dnem přistoupení stávají závaznými pro Bulharsko a Rumunsko a uplatňují se v těchto státech za podmínek stanovených v uvedených smlouvách a v tomto aktu.“

Směrnice o DPH

4 Článek 63 směrnice o DPH stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

5 Článek 73 této směrnice stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

6 Článek 90 uvedené směrnice zní takto:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, 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.“

7 Článek 185 téže směrnice zní takto:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

8 Článek 273 první pododstavec směrnice o DPH 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.“

Bulharské právo

9 Článek 115 zákona o dani z přidané hodnoty (zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006), který vstoupil v platnost dne 1. ledna 2007, ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „ZDDS“) zní takto:

„(1) V případě změny základu daně nebo zrušení dodání, pro které byla vystavena faktura, je dodavatel povinen vystavit doprovodné oznámení k této faktuře.

(2) […] Oznámení musí být vystaveno do pěti dnů od události uvedené v odstavci 1 a, pokud se týká dodání, pro kterou byla vystavena faktura s uvedením DPH fakturované v souvislosti s platbou zálohy, do pěti dnů od vrácení platby, jejího započtení nebo jiného finančního vypořádání stanovené zálohy, a to pokud jde o vrácenou, započtenou nebo jinak finančně vypořádanou částku.

(3) V případě zvýšení základu daně je třeba vystavit vrubopis a v případě snížení základu daně nebo zrušení plnění je třeba vystavit dobropis.

(4) Kromě podstatných náležitostí uvedených v článku 114 musí oznámení k faktuře uvádět:

1. číslo a datum faktury, které se oznámení týká;

2. důvod pro vystavení oznámení;

(5) Oznámení musí být vydáno nejméně ve dvou vyhotoveních: jedno pro dodavatele a jedno pro příjemce.

[…]

(7) […] Oznámení týkající se faktury nemusí obsahovat podstatné náležitosti uvedené v čl. 114 odst. 1 bodech 12, 14 a 15, s výjimkou případů, kdy se jedná o plnění, kde se místo poskytnutí nachází na území členského státu, o plnění uskutečněná uvnitř Společenství a o prodej zboží na dálku.“

10 Článek 116 ZDDS zní takto:

„(1) Faktury a s nimi související oznámení není možné opravovat nebo doplňovat. Chybně vystavené nebo opravené dokumenty je třeba zrušit a vystavit nové.

(2) Za chybně vystavené dokumenty jsou považovány rovněž vystavené faktury a s nimi související oznámení, na nichž není uvedena DPH, přestože by uvedena být měla.

(3) Za chybně vystavené dokumenty jsou považovány rovněž vystavené faktury a s nimi související oznámení, na nichž je uvedena DPH, přestože by uvedena být neměla.

(4) Pokud jsou chybně vystavené nebo opravené dokumenty zanesené do účetnictví dodavatele nebo příjemce, je nutné pro jejich zrušení vypracovat pro každou stranu zápis, v němž se uvede:

1. důvod zrušení;

2. číslo neplatného dokumentu a datum jeho vystavení;

3. číslo nového dokumentu a datum jeho vystavení;

4. podpis osob, které vypracovaly zápis za každou ze stran.

(5) Všechna vyhotovení zrušených dokumentů uchovává subjekt, který je vydal, a jsou zaneseny do účetní evidence dodavatele a příjemce v souladu s prováděcím předpisem k [tomuto] zákonu.“

11 Článek 128 odst. 1 řádu pro oblast daní a příspěvků na sociální zabezpečení (Danačno-osiguritelnia procesualen kodex) (DV č. 105 ze dne 29. prosince 2005, účinný od 1. ledna 2006), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „DOPK“), stanoví:

„Neoprávněně zaplacené nebo obdržené částky z titulu daní, povinných příspěvků na sociální zabezpečení, pokut a finančních sankcí uložených finančními úřady, jakož i částky, které pravděpodobně budou vráceny Národní agenturou pro veřejné příjmy (Nacionalnata agencija za prichodite) na základě právních předpisů týkajících se daní nebo sociálního zabezpečení, finanční úřady započtou oproti úhradě veřejných dluhů splatných u Národní agentury pro veřejné příjmy.

Započtení je možné i proti promlčenému dluhu, pokud se pohledávka dlužníka stala splatnou dříve, než došlo k promlčení jeho dluhu.“

12 Článek 129 DOPK zní takto:

„(1) Započtení nebo vrácení může být provedeno daňovou správou z moci úřední nebo na základě písemné žádosti zúčastněné osoby. Žádost o započtení nebo o vrácení se posoudí, je-li podána ve lhůtě pěti let od 1. ledna roku následujícího po roce vzniku skutečnosti rozhodné pro vrácení, nestanoví-li zákon jinak.

[…]

(3) […] Oznámení o započtení nebo o vrácení se vydá do 30 dnů od obdržení žádosti, není-li před uplynutím této lhůty nařízena kontrola. Dluhy vzniklé z daní nebo povinných příspěvků na sociální zabezpečení mohou být i v případě započtení nebo vrácení, a to i tehdy, pokud je proti oznámení uvedenému v první větě podán opravný prostředek, předmětem kontroly. Je-li uvedené oznámení předmětem soudního sporu, je možné vydat opravný výměr až do doby, kdy soudní rozhodnutí nabude právní moci.

[…]

(7) Proti oznámení o započtení nebo o vrácení může být podán opravný prostředek podle podmínek stanovených pro opravné výměry.“

13 Článek 110 zákona o závazkových a smluvních vztazích (zakon za zadalženijata i dogovorite) (DV č. 275 ze dne 22. listopadu 1950), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „ZZD“), stanoví:

„Uplynutí pětileté promlčecí lhůty má za následek zánik pohledávky, u které zákon nestanoví jinak.

[…]“

14 Článek 116 ZZD zní takto:

„Promlčecí lhůta se přerušuje:

a) pokud dlužník uzná pohledávku;

b) podáním žaloby, námitky nebo návrhu na zahájení smírčího řízení; není-li vyhověno žalobě, námitce nebo návrhu na zahájení smírčího řízení, má se za to, že promlčecí lhůta nebyla přerušena;

c) přijetím opatření k nucenému výkonu rozhodnutí.

[…]“

15 Článek 117 ZZD zní takto:

„Po přerušení promlčecí lhůty začíná běžet nová promlčecí lhůta.

Pokud byl nárok stanoven soudním rozhodnutím, činí nová promlčecí lhůta v každém případě pět let.

[…]“

16 Článek 120 ZZD stanoví:

„Promlčení se neuplatní z úřední povinnosti.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

17 Společnost Consortium Remi Group se zabývá výstavbou budov a zařízení. Dne 16. června 1995 byla zaregistrována pro účely DPH a dne 7. března 2019 byla tato registrace v registru DPH zrušena z důvodu systematického neplnění povinností stanovených ZDDS. Rozsudkem Krajského soudu ve Varně (Okražen sad Varna, Bulharsko) ze dne 18. září 2020 bylo konstatováno, že Consortium Remi Group je v platební neschopnosti, a zahájeno insolvenční řízení.

18 V letech 2006 až 2010 a v roce 2012 vystavila společnost Consortium Remi Group faktury pěti společnostem, a sice společnostem „Promes“ OOD, „Orkid Sofia Hills“ EOOD, „Valentin Stoyanov“ EOOD, „Sunshine Coast Investment“ EOOD a „Mosstroy-Varna“ AD (dále jen „dlužnické společnosti“). Tyto faktury uváděly DPH a za většinu zdaňovacích období byla DPH odvedena. Z důvodu nezaplacení těchto faktur dlužnickými společnostmi však celková částka pohledávek společnosti Consortium Remi Group týkajících se DPH z uvedených faktur činí 618 171,16 bulharských leva (BGN) (přibližně 309 085 eur).

19 Opravným daňovým výměrem ze dne 31. ledna 2011 byly společnosti Consortium Remi Group vyměřeny za období od 1. ledna 2007 do 31. července 2010 dluhy na základě ZDDS, které zahrnovaly DPH uvedenou na fakturách zaslaných společnosti Sunshine Coast Investment. Společnost Consortium Remi Group napadla tento výměr u soudu, ale její žaloba byla zamítnuta soudem prvního stupně, jehož rozsudek byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (Varchoven administrativen sad, Bulharsko).

20 Žádostí ze dne 7. února 2020 podanou na základě čl. 129 odst. 1 DOPK (dále jen „žádost o započtení“) požádala společnost Consortium Remi Group na základě čl. 128 odst. 1 DOPK bulharskou daňovou správu o započtení svých dluhů na DPH proti částce 618 171,16 BGN navýšené o úroky z prodlení, která se rovnala DPH přiznané a zaplacené na základě faktur vystavených dlužnickým společnostem. V příloze své žádosti o započtení předložila společnost Consortium Remi Group „seznam nezaplacených částek protistran“.

21 Tato žádost však byla zamítnuta z důvodu, že byla podána po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v čl. 129 odst. 1 DOPK. Mimoto bylo konstatováno, že společnost Consortium Remi Group nepředložila důkaz o celkovém nebo částečném nezaplacení pohledávek týkajících se DPH fakturované dlužnickým společnostem.

22 Ve fázi správního napadení rozhodnutí, kterým byla uvedená žádost zamítnuta, předložila společnost Consortium Remi Group rozhodnutí o zahájení insolvenčních řízení přijatá vůči dlužnickým společnostem, jakož i důkazy o tom, že tyto pohledávky byly uznány insolvenčními správci dlužnických společností a byly zahrnuty do seznamu uznaných pohledávek sestaveného v rámci těchto insolvenčních řízení.

23 Rozhodnutí o zamítnutí žádosti o započtení bylo potvrzeno v plném rozsahu rozhodnutím ředitele ze dne 22. května 2020.

24 Společnost Consortium Remi Group podala ke Správnímu soudu ve Varně (Administrativen sad Varna, Bulharsko) žalobu proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o započtení, potvrzenému ředitelem, kterou tento soud zamítl. Proti tomuto rozsudku podala kasační opravný prostředek k Nejvyššímu správnímu soudu (Varchoven administrativen sad, Bulharsko), který je předkládajícím soudem, přičemž tvrdila, že v souladu s čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH musí být základ DPH snížen v případech, kdy osoba povinná k dani neobdržela po dodání zboží nebo poskytnutí služby celé dlužné protiplnění nebo jeho část, že uvedené ustanovení má přímý účinek, a musí být tedy použito, pokud jsou s ním vnitrostátní ustanovení v rozporu.

25 Předkládající soud uvádí, že bulharské právo neobsahuje ustanovení umožňující snížení základu DPH v případě nezaplacení, neboť článek 115 ZDDS takové snížení stanoví pouze pro případ zrušení dodání.

26 S odkazem na úvahy Soudního dvora v rozsudcích ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, body 21 až 27), jakož i ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, body 62 a 65), má předkládající soud za to, že jak tvrdí Consortium Remi Group, možnost vrácení DPH v případě nezaplacení ceny nelze zcela vyloučit, a to bez ohledu na odchylku stanovenou v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH. Tak je tomu zejména v případě, kdy osoba povinná k dani prokáže, že vzhledem k okolnostem existuje riziko, že povinnost zaplatit fakturu, kterou má její příjemce, nebude splněna.

27 Podle předkládajícího soudu nebyla odchylka stanovená v čl. 90 odst. 2 této směrnice zohledněna v rámci zvláštní právní úpravy v Bulharsku, a to ani pokud jde o způsob úpravy základu daně v případě, že povinnost uhradit pohledávku na DPH může být nesplněna, ani pokud jde o podmínky, za nichž lze požadovat vrácení zaplacené DPH.

28 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud (Varchoven administraven sad) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání zásada neutrality a článek 90 směrnice o DPH v případě, že došlo k využití možnosti odchylky podle čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 129 odst. 1 druhá věta [DOPK], které stanoví prekluzivní lhůtu pro podání žádosti o započtení nebo vrácení daně fakturované osobou povinnou k dani za dodání zboží nebo poskytnutí služeb v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny příjemcem zboží nebo služby?

2) Je nezávisle na odpovědi na první otázku za okolností věci v původním řízení nezbytnou podmínkou pro uznání nároku na snížení základu daně podle čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH to, aby osoba povinná k dani před podáním žádosti o vrácení opravila jí vystavenou fakturu ohledně vykázané DPH z důvodu celkového nebo částečného nezaplacení ceny zboží nebo služby příjemcem faktury?

3) V závislosti na odpovědích na první dvě otázky: Jak musí být vykládán čl. 90 odst. 1 [směrnice o DPH] ve vztahu k určení okamžiku, kdy vzniká důvod pro snížení základu daně, jestliže se jedná o případ celkového nebo částečného nezaplacení ceny a z důvodu odchylky od čl. 90 odst. 1 neexistuje vnitrostátní úprava?

4) Jak se uplatní úvahy v [rozsudcích] ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, body 21 až 27), [jakož i] ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, body 62 a 65), jestliže bulharské právo nestanoví speciální podmínky uplatnění odchylky podle čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH?

5) Brání zásada neutrality a článek 90 směrnice o DPH takové praxi v oblasti daní a sociálního zabezpečení, podle které není v případě nezaplacení přípustná oprava fakturované daně dříve, než bude příjemce zboží nebo služby, je-li osobou povinnou k dani, informován o zrušení daně, aby tak byl opraven jím původně provedený odpočet?

6) Připouští výklad čl. 90 odst. 1 [směrnice o DPH] domněnku, že možný nárok na snížení základu daně při celkovém nebo částečném nezaplacení ceny zakládá nárok na vrácení DPH zaplacené dodavatelem s připočtením úroků z prodlení, a pokud ano, od jakého okamžiku?“

K pravomoci Soudního dvora

29 Podle ustálené judikatury má Soudní dvůr pravomoc k výkladu unijního práva, pouze pokud jde o jeho uplatňování v novém členském státě ode dne přistoupení tohoto státu k Evropské unii (rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, bod 16 a citovaná judikatura).

30 Z toho zejména vyplývá, že Soudní dvůr nemá pravomoc k výkladu unijních směrnic týkajících se DPH, jestliže období výběru daní, o něž se jedná ve věci v původním řízení, předchází dni přistoupení dotyčného členského státu k Unii (rozsudek ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 31).

31 Vzhledem k tomu, že povinnost provést opravu odpočtu je neoddělitelně spjata se vznikem povinnosti odvést DPH, která je splatná nebo byla zaplacena na vstupu a s nárokem na odpočet, který z toho vyplývá, totiž skutečnost, že po přistoupení členského státu k Unii nastaly okolnosti, které v zásadě mohou vést ke vzniku této povinnosti provést opravu, neumožňuje Soudnímu dvoru vykládat směrnici o DPH, pokud k dodání zboží nebo poskytnutí služeb došlo před tímto přistoupením (rozsudek ze dne 27. června 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, bod 31).

32 V projednávaném případě se spor v původním řízení týká zdaňovacího období DPH od roku 2006 do roku 2010 a zdaňovacího období DPH týkajícího se roku 2012. Soudní dvůr tudíž nemá pravomoc rozhodnout o předběžných otázkách v rozsahu, v němž se týkají dodání zboží nebo poskytnutí služeb, k nimž došlo v roce 2006, tj. před přistoupením Bulharské republiky k Unii dne 1. ledna 2007.

K předběžným otázkám

K první, třetí a čtvrté otázce

33 Na úvod je třeba připomenout, že Soudní dvůr může za účelem poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu zohlednit i normy unijního práva, na které vnitrostátní soud ve svých otázkách neodkázal, a to zejména tím, že z odůvodnění předkládacího rozhodnutí vytěží ty prvky unijního práva, které je s přihlédnutím k předmětu sporu třeba vyložit (rozsudek ze dne 2. března 2023, Åklagarmyndigheten, C-666/21, EU:C:2023:149, bod 22 a citovaná judikatura).

34 I když v projednávané věci předkládající soud ve znění svých předběžných otázek odkázal pouze na zásadu daňové neutrality, nebrání tato skutečnost zohlednění jiných obecných zásad unijního práva, které mohou být relevantní pro účely odpovědi na tyto otázky.

35 Je tedy třeba mít za to, že podstatou první, třetí a čtvrté předběžné otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda s ohledem na odchylku stanovenou v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH musí být čl. 90 odst. 1 této směrnice ve spojení se zásadami daňové neutrality, proporcionality a efektivity vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví prekluzivní lhůtu pro podání žádosti o vrácení DPH vyplývající ze snížení základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení faktury vystavené osobou povinnou k dani, a pokud tomu tak není, od jakého data má taková lhůta začít běžet, neexistují-li v tomto ohledu zvláštní vnitrostátní ustanovení.

36 Je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy. Uvedené ustanovení ukládá členským státům povinnost snížit základ DPH, a tudíž i výši DPH splatné osobou povinnou k dani pokaždé, kdy tato po uzavření transakce neobdrží protiplnění nebo jeho část. Uvedené 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 11. listopadu 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, body 24 a 25).

37 Článek 90 odst. 2 směrnice o DPH pak stanoví, že pokud jde o celkové nebo částečné nezaplacení protiplnění, mohou se členské státy odchýlit od povinnosti snížit základ DPH stanovené v čl. 90 odst. 1 této směrnice.

38 V tomto ohledu Soudní dvůr již rozhodl, že na ustanovení vnitrostátního práva, které do výčtu případů, v nichž se základ daně snižuje, nezahrnuje případ nezaplacení ceny plnění, je třeba pohlížet jako na výsledek rozhodnutí členského státu využít možnosti odchýlit se, která mu byla přiznána v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH (rozsudek ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 60 a citovaná judikatura).

39 V projednávaném případě jak z předkládacího rozhodnutí, tak z ústního vyjádření bulharské vlády vyplývá, že vnitrostátní právní úprava, když v čl. 115 odst. 1 ZDDS, ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, vyjmenovává situace, kdy je základ daně opraven, nestanoví žádnou opravu v případě nezaplacení ceny plnění podléhajícího DPH.

40 Pokud jde tedy o období dotčené ve věci v původním řízení, je třeba mít za to, že Bulharská republika využila své možnosti odchýlit se od povinnosti snížit základ daně v případě nezaplacení, takže osoba povinná k dani se takového nároku nemůže dovolávat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 61).

41 Podle ustálené judikatury Soudního dvora však 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 11. listopadu 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, bod 27 a citovaná judikatura).

42 Z toho plyne, že uplatnění možnosti takové odchylky musí být odůvodněné tak, aby opatření přijatá členskými státy za účelem jejího provedení nezmařila cíl daňové harmonizace sledovaný směrnicí o DPH, a že tato možnost členským státům nemůže umožnit, aby snížení základu DPH v případě nezaplacení zcela vyloučily (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, bod 28 a citovaná judikatura).

43 Připuštění možnosti členských států vyloučit jakékoli snížení základu DPH v případě konečného nezaplacení 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 (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, bod 31 a citovaná judikatura).

44 V tomto kontextu je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH splňuje podmínky k tomu, aby měl přímý účinek [rozsudek ze dne 15. října 2020, E. (DPH – Snížení daňového základu), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 51 a citovaná judikatura], a dále že možnost odchylky stanovená v odstavci 2 tohoto článku má 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 (rozsudek ze dne 11. června 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 24 a citovaná judikatura).

45 Jak ostatně v podstatě uvedla generální advokátka v bodech 41 a 56 svého stanoviska, čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH může být přímo použitelný, pokud členský stát, jako je tomu v projednávané věci, nepovolí žádné snížení základu daně v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny bez zohlednění stupně nejistoty ohledně konečné povahy tohoto nezaplacení.

46 Pokud jde o časové omezení nároku na snížení základu daně uvedeného v článku 90 této směrnice, je třeba zaprvé uvést, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že možnost požádat o vrácení DPH bez takového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani ohledně jejích práv a jejích povinností vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 3. března 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, bod 23 a citovaná judikatura).

47 Kromě toho Soudní dvůr rozhodl, pokud jde o režim odpočtu DPH, o němž zdůraznil, že musí být vykládán v souladu s článkem 90 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. února 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 35), že prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu, tím, že pozbude nárok na odpočet DPH, nelze považovat za neslučitelnou s režimem upraveným směrnicí o DPH, pokud se tato lhůta zaprvé

použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a dále v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivity) (rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe– Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 37 a citovaná judikatura).

48 Pokud jde tedy o vnitrostátní právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení, která stanoví prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí je žádost o vrácení daně nepřípustná, stačí uvést, podobně jako uvedla generální advokátka v bodě 44 svého stanoviska, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH takovému časovému omezení nároku na snížení základu daně nebrání.

49 Zadruhé, zatímco existence prekluzivní lhůty, jejíž uplynutí má za následek, že již neumožňuje věřiteli požadovat snížení základu DPH vztahující se k určitým pohledávkám, nemůže být sama o sobě považována za neslučitelnou se směrnicí o DPH, určení data, od kterého začíná tato lhůta běžet, spadá do vnitrostátního práva, s výhradou dodržení zásad rovnocennosti a efektivity (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 3. března 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, bod 23 a citovaná judikatura).

50 Pokud jde konkrétně o zásadu efektivity, z judikatury Soudního dvora lze vyvodit, že prekluzivní lhůta, která začala běžet ode dne vystavení původních faktur a která u některých plnění uplynula před podáním žádosti o započtení, nemůže být právoplatně namítána proti uplatnění nároku na snížení DPH, pokud osoba povinná k dani nejednala s nedostatečnou pečlivostí a nedošlo ke zneužití nebo uzavírání podvodných koluzních dohod (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 3. března 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, bod 25 a citovaná judikatura).

51 V této souvislosti je třeba učinit závěr, jak rovněž uvedla generální advokátka v bodě 50 svého stanoviska, že s ohledem na zásadu neutrality DPH, z níž plyne, že podnik, který zajišťuje předběžné financování DPH tím, že ji vybírá na účet státu, je v plné míře osvobozen od zatížení této daně v rámci svých ekonomických činností podléhajících DPH, počátek běhu prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na snížení základu daně podle čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH musí vykazovat dostatečnou souvislost s datem, od kterého osoba povinná k dani, která jedná s řádnou péčí, může tento nárok uplatnit.

52 Ostatně při neexistenci vnitrostátních ustanovení týkajících se podmínek uplatnění nároku na snížení základu daně v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny, jako je tomu ve sporu v původním řízení, vyžadují zásady proporcionality a právní jistoty, aby byl počátek běhu prekluzivní lhůty pro osobu povinnou k dani s dostatečnou mírou pravděpodobnosti určitelný.

53 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že nejistota související s definitivním charakterem nezaplacení by mohla být rovněž zohledněna přiznáním snížení základu DPH, pokud by věřitel před ukončením insolvenčního nebo likvidačního řízení svého dlužníka konstatoval, že jeho pohledávka s dostatečnou mírou pravděpodobnosti zůstane neuhrazena, s tím, že v případě, že by přesto nakonec došlo k zaplacení, by se tento základ daně zvýšil. Vnitrostátním orgánům by tak příslušelo, aby v souladu se zásadou proporcionality a s výhradou přezkumu soudem určily na základě zvláštností použitelného vnitrostátního práva důkazy o pravděpodobném dlouhodobějším nezaplacení, které by věřitel musel předložit. Tento způsob by mohl zamýšleného cíle dosáhnout stejně účinně, avšak současně by méně omezoval věřitele, který výběrem DPH na účet státu zajišťuje její předběžné financování [rozsudek ze dne 15. října 2020, E. (DPH) – Snížení daňového základu), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 48 a citovaná judikatura].

54 Tento závěr platí *a fortiori* v kontextu insolvenčního nebo likvidačního řízení, v nichž lze jistotu, že pohledávka je definitivně nedobytná, nabýt v zásadě až po uplynutí dlouhé doby. Taková doba může mít každopádně za následek, že podniky podléhající předpisům upravujícím taková řízení se musí v případě nezaplacení faktury vyrovnat se znevýhodněním v oblasti peněžních toků oproti svým konkurentům z jiných členských států, které zjevně může ohrozit cíl daňové harmonizace sledovaný směrnicí o DPH [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. října 2020, E. (DPH) – Snížení daňového základu), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 50 a citovaná judikatura].

55 V projednávaném případě, ačkoli k dodání zboží a poskytnutí služeb dotčených v původním řízení došlo v letech 2007 až 2010 a v roce 2012, Consortium Remi Group podala žádost o vrácení daně vyplývající ze snížení základu DPH až v roce 2020. Jak z písemností ve spise, který má Soudní dvůr k dispozici, tak z odpovědí účastníků původního řízení na otázky položené na jednání přitom vyplývá, že z dlužnických společností byly první dvě vymazány z obchodního rejstříku před datem podání této žádosti, a to v roce 2012 a v roce 2017, třetí byla vymazána z tohoto rejstříku během řízení dotčeného v původním řízení a konečně poslední dvě jsou předmětem insolvenčního řízení zahájeného před podáním uvedené žádosti.

56 Je proto na předkládajícím soudu, který je jako jediný příslušný k rozhodnutí o skutkových okolnostech, aby určil datum, od kterého společnost Consortium Remi Group mohla, aniž jednala s nedostatečnou pečlivostí, uplatnit svůj nárok na snížení základu daně v případě celkového nebo částečného nezaplacení, zejména s ohledem na případnou nedobytnost svých pohledávek.

57 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první, třetí a čtvrtou otázku odpovědět tak, že článek 90 směrnice o DPH ve spojení se zásadami daňové neutrality, proporcionality a efektivity musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která stanoví prekluzivní lhůtu pro podání žádosti o vrácení DPH vyplývající ze snížení základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny, jejíž uplynutí má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá, za podmínky, že tato lhůta začíná běžet až ode dne, kdy tato osoba povinná k dani mohla, aniž jednala s nedostatečnou pečlivostí, uplatnit svůj nárok na snížení daně. Při neexistenci vnitrostátních ustanovení týkajících se podmínek uplatnění tohoto nároku musí být počátek běhu této prekluzivní lhůty pro osobu povinnou k dani s dostatečnou mírou pravděpodobnosti určitelný.

Ke druhé a páté předběžné otázce

58 S ohledem na judikaturu připomenutou v bodě 33 tohoto rozsudku je třeba mít za to, že podstatou druhé a páté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 90 odst. 1 a článek 273 směrnice o DPH ve spojení se zásadami daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že při neexistenci zvláštních vnitrostátních ustanovení brání požadavku daňové správy, který váže snížení základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení faktury vystavené osobou povinnou k dani na podmínku, že tato osoba předem opraví původní fakturu a předem oznámí svému dlužníkovi, je-li tento osobou povinnou k dani, svůj úmysl anulovat DPH.

59 Úvodem, pokud jde o podmínku, která váže snížení základu DPH na okolnost, že osoba povinná k dani opraví původně vystavené faktury, je třeba poznamenat, že na rozdíl od argumentu předloženého ředitelem a Evropskou komisí taková podmínka z článku 203 směrnice o DPH nevyplývá.

60 Podle judikatury Soudního dvora se totiž toto ustanovení má použít pouze tehdy, pokud byla DPH fakturována neprávem, a nevztahuje se tedy na situace, kdy je daň uvedená na faktuře správná [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH účtovaná omylem konečným spotřebitelům), C-378/21, EU:C:2022:968, body 21 a 23].

61 Naproti tomu jak požadavek na opravu původní faktury, tak požadavek, který váže přiměřené snížení základu daně osoby povinné k dani v případě nezaplacení na podmínku, aby tato osoba předem oznámila svému dlužníkovi, je-li tento osobou povinnou k dani, svůj úmysl anulovat část nebo celou DPH, vychází současně jak z čl. 90 odst. 1, tak z 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, bod 24, a ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 35).

62 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle článku 273 směrnice o DPH 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.

63 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 ve vztahu k daňovým orgánům uvedených států, aby mohly snížit základ daně (rozsudek ze dne 11. června 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 35 a citovaná judikatura).

64 Opatření, která mohou členské státy přijmout na základě článku 273 směrnice o DPH, 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 musejí mít totiž co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy v dané oblasti (rozsudek ze dne 6. října 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, bod 60 a citovaná judikatura).

65 Mimoto, pokud je vrácení DPH nemožné nebo příliš náročné v závislosti na podmínkách, za kterých lze podat žádosti o vrácení daně, uvedená zásada neutrality DPH, jakož i zásada proporcionality mohou vyžadovat, aby členské státy upravily nástroje a procesní podmínky potřebné k tomu, aby osobě povinné k dani bylo umožněno získat zpět bezdůvodně naúčtovanou daň (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 29 a citovaná judikatura).

66 Proto musí být formality, které musí osoby povinné k dani splnit k uplatnění nároku na snížení základu DPH před daňovými orgány, omezeny 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 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, bod 61 a citovaná judikatura).

67 V tomto ohledu Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že požadavek spočívající v tom, že snížení základu daně, který vyplývá z původní faktury, je vázáno na podmínku, že osoba povinná k dani musí od příjemce zboží nebo služeb obdržet potvrzení o přijetí opravné faktury, může v zásadě přispět jak k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům, tak k vyloučení

nebezpečí ztráty daňových příjmů, a sleduje tedy legitimní cíle uvedené v čl. 90 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, body 32 a 33).

68 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, toto zjištění platí rovněž pro požadavek, který váže snížení základu daně na podmínku, aby osoba povinná k dani předem oznámila svému dlužníkovi, je-li tento osobou povinnou k dani, svůj úmysl anulovat část nebo celou DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, body 35 a 36).

69 Takové požadavky podmiňující snížení základu daně tím, že osoba povinná k dani opraví původní fakturu z důvodu celkového nebo částečného nezaplacení a že předem oznámí svému dlužníkovi svůj úmysl anulovat daň, aby byl dlužník informován pro účely opravy původně provedeného odpočtu, jako jsou požadavky dotčené v původním řízení, proto v zásadě nezpochybňují neutralitu DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 37, a ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 39).

70 Nic to však nemění na tom, že je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda se takové požadavky v projednávaném případě nejeví jako nadměrně omezující pro osobu povinnou k dani, která je dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 41).

71 Z informací obsažených ve spise předloženém Soudnímu dvoru, které byly potvrzeny na jednání, přitom vyplývá, že bulharská právní úprava ve znění použitelném na skutkové okolnosti sporu v původním řízení neupravovala požadavky na opravu původní faktury a na informování dlužníka o anulování daně v případě nezaplacení.

72 Kromě toho podle týchž informací byla registrace společnosti Consortium Remi Group dne 7. března 2019 v registru DPH zrušena, takže ke dni podání žádosti o započtení dotčené ve věci v původním řízení tato osoba povinná k dani již neměla možnost vystavit opravné faktury. Ředitel totiž v tomto ohledu upřesnil, aniž mu bylo v tomto bodě oponováno, že podle vnitrostátních ustanovení relevantních *ratione temporis* nelze opravu DPH provést, pokud byla registrace osoby povinné k dani v uvedeném registru zrušena.

73 Je tedy nutno konstatovat, že vzhledem k tomu, že oprava faktury je v praxi bulharské daňové správy podmínkou *sine qua non* pro snížení základu daně, je neutralita DPH narušena, pokud je pro osobu povinnou k dani nemožné nebo nadměrně obtížné provést opravu takové faktury (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, bod 63).

74 Proto v takovém případě, o jaký se jedná ve sporu v původním řízení, kdy osoba povinná k dani nemůže vystavit opravný doklad ve vztahu k fakturám, jejichž částka nebyla zaplacena, zásady neutrality DPH a proporcionality vyžadují, aby jí dotyčný členský stát umožnil i jinými prostředky prokázat před vnitrostátními daňovými orgány nezaplacení těchto faktur, v němž tkví její nárok na snížení základu daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, bod 65).

75 Za těchto podmínek je třeba učinit závěr, že podmínění nároku na snížení základu DPH v případě neexistence relevantních vnitrostátních ustanovení tím, že původní faktura byla opravena, překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle sledovaného článkem 273 směrnice o DPH, kterým je vyloučení rizika ztráty daňových příjmů, pokud se tato podmínka stala nesplnitelnou.

76 Totéž platí tím spíše pro povinnost informovat příjemce této faktury o úmyslu vystavitele této faktury anulovat DPH, jako je povinnost uvedená v páté otázce, z jejíhož samotného znění, jakož i z jiných zjištění uvedených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že představuje nezbytnou podmínku, uloženou praxí bulharské daňové správy, pro opravu naúčtované DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení.

77 Je však třeba poznamenat, že v projednávaném případě byla registrace společnosti Consortium Remi Group v registru DPH zrušena z důvodu systematického neplnění povinností vyplývajících ze ZDDS a že její žádost o započtení se týkala nezaplacení faktur vystavených několik let před zrušením její registrace. Je tedy na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda osobě povinné k dani nelze přičítat nemožnost vystavit opravné faktury.

78 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou a pátou otázku odpovědět tak, že čl. 90 odst. 1 a článek 273 směrnice o DPH ve spojení se zásadami daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že při neexistenci zvláštních vnitrostátních ustanovení brání požadavku daňové správy, který váže snížení základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení faktury vystavené osobou povinnou k dani na podmínku, že tato osoba předem opraví původní fakturu a že předem oznámí svému dlužníkovi svůj úmysl anulovat DPH, pokud tato osoba povinná k dani nemůže tuto opravu včas provést, aniž by jí tato nemožnost byla přičítána.

K šesté otázce

79 Podstatou šesté otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že případný nárok na snížení základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení faktury vystavené osobou povinnou k dani zakládá nárok na vrácení DPH zaplacené touto osobou s připočtením úroků z prodlení, a pokud ano, od jakého data lze takový nárok uplatnit.

80 V tomto ohledu, jak bylo připomenuto v bodě 42 tohoto rozsudku, společný systém DPH zaručuje neutralitu DPH a jeho cílem je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho ekonomických činností. Z judikatury citované v bodě 63 tohoto rozsudku rovněž vyplývá, že i když členské státy mají rozhodovací prostor pro stanovení podmínek uvedených v článku 90 směrnice o DPH, tyto podmínky nemohou narušovat zásadu daňové neutrality tím, že by na jejich základě byla osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena DPH.

81 Uvedené podmínky musí osobě povinné k dani především umožnit, aby za vhodných podmínek dosáhla uspokojení celé pohledávky vyplývající ze snížení základu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo rovnocenným způsobem, a že zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě obnášet jakékoli finanční riziko (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 2021, technoRent International a další, C-844/19, EU:C:2021:378, bod 38).

82 Kdyby přitom osoba povinná k dani v případě, že k vrácení v důsledku snížení základu DPH nedošlo v přiměřené lhůtě, nárok na úroky z prodlení neměla, její situace by tím byla negativně ovlivněna v rozporu se zásadou daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 2021, technoRent International a další, C-844/19, EU:C:2021:378, body 39 a 41).

83 Z toho vyplývá, že i když článek 90 směrnice o DPH nestanoví povinnost výplaty úroků z DPH, která má být vrácena v důsledku snížení základu DPH, ani neupřesňuje datum, od kterého jsou takové úroky splatné, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé v důsledku vrácení nadměrného odpočtu DPH provedeného po uplynutí přiměřené lhůty byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 2021, technoRent International a další, C-844/19, EU:C:2021:378, body 40 a 41).

84 V takové situaci má totiž osoba povinná k dani nárok na nadměrný odpočet DPH, která jí musí být vrácena, což jí v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžními částkami způsobuje finanční ztráty. Kdyby přitom osoba povinná k dani v případě, že daňová správa tento nadměrný odpočet nevrátí v přiměřené lhůtě, nárok na úroky z prodlení neměla, její situace by tím byla negativně ovlivněna v rozporu se zásadou daňové neutrality (rozsudek ze dne 12. května 2021, technoRent International a další, C-844/19, EU:C:2021:378, bod 42).

85 Pokud jde konkrétně o způsob účtování úroků v případě vrácení daně v důsledku snížení základu DPH, je tato úprava věcí procesní autonomie členských států, která se řídí zásadami rovnocennosti a efektivity (obdobně viz rozsudek ze dne 13. října 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, bod 45).

86 Je tudíž na předkládajícím soudu, aby s ohledem na tyto zásady, jakož i na všechny zvláštnosti sporu, který mu byl předložen, určil, zda bylo v projednávaném případě třeba vrátit daň vyplývající ze snížení základu DPH, a pokud shledá, že k tomuto vrácení nedošlo v přiměřené lhůtě, určil okamžik, od kterého je třeba k částce tohoto vrácení připočíst úroky z prodlení (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 5. října 2023, ZSE Elektrárne, C-151/23, EU:C:2023:751, bod 28).

87 Jak v projednávané věci v podstatě uvedla generální advokátka v bodech 99, 100 a 102 svého stanoviska, při neexistenci konkrétní úpravy ve vnitrostátním právu mohou být úroky ve vztahu k nároku na vrácení daně z důvodu snížení základu DPH vypočteny až ode dne, kdy má osoba povinná k dani za to, že nezaplacení dotčené pohledávky má konečnou povahu ve smyslu článku 90 směrnice o DPH, a uplatní svůj nárok na snížení základu DPH v přiznání k dani za tehdy běžné zdaňovací období, jelikož před tímto datem je právním základem pro odvedení DPH článek 63 této směrnice.

88 S ohledem na výše uvedené je třeba na šestou otázku odpovědět tak, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH ve spojení se zásadou daňové neutrality musí být vykládán v tom smyslu, že případný nárok na snížení základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení faktury vystavené osobou povinnou k dani zakládá nárok na vrácení DPH zaplacené touto osobou s připočtením úroků z prodlení, a že při neexistenci způsobu účtování případně dlužných úroků v právní úpravě členského státu je výchozím bodem pro výpočet těchto úroků datum, od kterého osoba povinná k dani uplatňuje svůj nárok na uvedené snížení v daňovém přiznání za tehdy běžné zdaňovací období.

K nákladům řízení

89 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 (desátý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení se zásadami daňové neutrality, proporcionality a efektivity musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která stanoví prekluzivní lhůtu pro podání žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) vyplývající ze snížení základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny, jejíž uplynutí má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá, za podmínky, že tato lhůta začíná běžet až ode dne, kdy tato osoba povinná k dani mohla, aniž jednala s nedostatečnou pečlivostí, uplatnit svůj nárok na snížení daně. Při neexistenci vnitrostátních ustanovení týkajících se podmínek uplatnění tohoto nároku musí být počátek běhu této prekluzivní lhůty pro osobu povinnou k dani s dostatečnou mírou pravděpodobnosti určitelný.**

2) **Článek 90 odst. 1 a článek 273 směrnice 2006/112, ve spojení se zásadami daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že při neexistenci zvláštních vnitrostátních ustanovení brání požadavku daňové správy, který váže snížení základu daně z přidané hodnoty (DPH) v případě celkového nebo částečného nezaplacení faktury vystavené osobou povinnou k dani na podmínku, že tato osoba předem opraví původní fakturu a že předem oznámí svému dlužníkovi svůj úmysl anulovat DPH, pokud tato osoba povinná k dani nemůže tuto opravu včas provést, aniž by jí tato nemožnost byla přičítána.**

3) **Článek 90 odst. 1 směrnice o DPH ve spojení se zásadou daňové neutrality musí být vykládán v tom smyslu, že případný nárok na snížení základu daně z přidané hodnoty (DPH) v případě celkového nebo částečného nezaplacení faktury vystavené osobou povinnou k dani zakládá nárok na vrácení DPH zaplacené touto osobou s připočtením úroků z prodlení, a že při neexistenci způsobu účtování případně dlužných úroků v právní úpravě členského státu je výchozím bodem pro výpočet těchto úroků datum, od kterého osoba povinná k dani uplatňuje svůj nárok na uvedené snížení v daňovém přiznání za tehdy běžné zdaňovací období.**

Podpisy